



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Podnikání a nestátní neziskové organizace

Business and Non-governmental Non-profit Organizations

Student: Petra Veličková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2011

### **Místopřísežné prohlášení**

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci s názvem „Podnikání a nestátní neziskové organizace“ včetně příloh vypracovala samostatně a uvedla v seznamu literatury všechny použité zdroje.

V Ostravě dne 9. května 2011

.....  
Petra Veličková

## Obsah

1. Úvod.....	1
2. Vymezení podnikání a nestátních neziskových organizací.....	3
2. 1 Pojem podnikání.....	3
2. 2 Vymezení nestátních neziskových organizací.....	5
2. 2. 1 Zařazení neziskových organizací v rámci národního hospodářství .....	5
2. 2. 2 Význam nestátních neziskových organizací .....	7
2. 2. 3 Definice nestátní neziskové organizace .....	8
2. 2. 4 Vymezení konkrétních nestátních neziskových organizací .....	10
2. 3 Podnikání nestátních neziskových organizací.....	20
3. Účetní aspekty hlavní a hospodářské činnosti.....	24
3. 1 Právní úprava a obecné principy vedení účetnictví.....	24
3. 1. 1 Zákon o účetnictví.....	24
3. 1. 2 Vyhláška č. 504/2002 Sb.....	27
3. 1. 3 České účetní standardy.....	30
3. 1. 4 Vyhláška 507/2002 Sb. ....	31
3. 2 Hlavní a hospodářská činnost.....	33
4. Daňové podmínky působení neziskových organizací .....	34
4. 1 Daň z příjmů právnických osob .....	34
4. 1. 1 Předmět daně z příjmů právnických osob .....	34
4. 1. 2 Vyjmutí z předmětu daně z příjmů právnických osob .....	35
4. 1. 3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob .....	36
4. 1. 4 Položky snižující základ daně z příjmů právnických osob .....	38
4. 1. 5 Závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů).....	41
4. 2 Majetkové daně .....	46
4. 2. 1 Daň dědická a darovací .....	46
4. 2. 2 Daň z nemovitosti.....	50
4. 2. 3 Daň silniční .....	52
5. Závěr.....	54
Seznam použité literatury .....	56
Seznam zkratk	

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

# 1. Úvod

Neziskové organizace představují široký pojem, nacházejí se ve veřejném sektoru a mohou být jak státní tak nestátní. Nestátní neziskový sektor je v naší společnosti poměrně mladým a stále se rozvíjejícím jevem, který již prošel rozsáhlými změnami, přičemž se stále potýká s řadou problémů. Už samotné definování tohoto sektoru a organizací, které v něm působí, není jednoduché a skýtá řadu úskalí. Stejně tak na pojem podnikání můžeme nahlížet a interpretovat jej z různých úhlů pohledu. Přesto se oba tyto pojmy běžně používají. Vymezením těchto pojmů se zabývám na začátku práce. Dále charakterizuji vybrané druhy nestátních neziskových organizací a jejich vztah k podnikání, tedy zda mohou provozovat podnikatelskou činnost nebo ji mají zakázanou nebo zákon stanovuje určitá omezení a podmínky pro jejich podnikatelské aktivity. V zákoně o daních z příjmů jsou neziskové organizace označovány za poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, tedy v podstatě nejsou založeny k podnikatelské činnosti. Avšak v praxi je podnikání neziskových organizací zcela běžné, pokud ovšem zvláštní zákon podnikání neziskové organizaci výslovně nezakazuje. Oblast podnikání nestátních neziskových organizací je proto velmi komplikovaná, díky nevyjasněnosti pojmů a neexistenci jednotné právní normy, která by tuto problematiku upravovala. Otázkou ovšem zůstává, jestli je vůbec podnikání těchto subjektů správné, a jestli umožnění podnikání nedává prostor k zakládání neziskových organizací ze spekulativních důvodů.

V další kapitole se zabývám účetními aspekty neziskových organizací. Účetnictví těchto organizací bývá taktéž nesnadnou záležitostí. Ztížením pro neziskové organizace je zákonem stanovené oddělování nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za hlavní činnost a nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za hospodářskou činnost. A také určení hranice mezi rozsahem hlavní a hospodářské činnosti, především jejich vzájemného poměru. Převažuje-li obratem hospodářská činnost, můžeme zvažovat, zda se jedná stále ještě o subjekt založený k jiným účelům než je podnikání.

Jedním z nejsložitějších a nejdiskutovanějších problémů je zdaňování těchto organizací. A právě zdaňováním neziskových organizací se věnuji ve čtvrté kapitole, jednak se zabývám dani z příjmů a dále se zaměřuji na možnosti daňových zvýhodnění, která připadají v úvahu u jednotlivých majetkových daní neziskových subjektů.

Jelikož narůstá potřeba informací o problematice neziskových organizací, a z důvodů zvyšujícího se počtu občanů zapojených do činnosti těchto organizací a samozřejmě i těch, kdo statky vyprodukované těmito organizacemi spotřebovávají, je nezbytné jim věnovat pozornost.

Cílem práce je shrnout problematiku týkající se nestátních neziskových organizací, analyzovat možnosti podnikání těchto subjektů, stanovit specifika účetnictví spočívající v povinnosti oddělování nákladů a výnosů na jednotlivé druhy činnosti, navrhnout obecné rozlišení nákladů pro zjištění základu daně z příjmů a shrnutí problematiky zdaňování neziskových subjektů.

## 2. Vymezení podnikání a nestátních neziskových organizací

### 2. 1 Pojem podnikání

Pojem podnikání každý z nás běžně používá a můžeme říci, že od roku 1989 i v České republice zlidověl. Avšak jeho interpretace není tak jednoduchá a jednoznačná.

Obchodní zákoník podnikání upravuje v § 2 odst. 1, kde je definováno jako soustavná činnost prováděna samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.<sup>1</sup>

Výše uvedena právní definice není jediný pohled, kterým můžeme na podnikání nahlížet. Různé vědní obory vysvětlují podnikání rozdílně:<sup>2</sup>

**Ekonomické pojetí** – představuje podnikání jako zapojení ekonomických zdrojů a jiných aktivit takovým způsobem, aby došlo ke zvýšení jejich původní hodnoty, je to dynamický proces vytváření přidané hodnoty.

**Psychologické pojetí** – podnikání je činnost motivována potřebou něco získat, vyzkoušet si něco, něco si splnit a něčeho dosáhnout.

**Sociologické pojetí** – podnikání je zde chápáno jako vytváření blahobytu pro všechny zainteresované.

**Business definice** – základním znakem je uspokojení potřeb jiných lidí.

---

<sup>1</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2</sup> ČVANČAROVÁ, Z. *Podniková ekonomika A*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2008. 309 s. ISBN 978-80-248-1412-6.

Z těchto definic podnikání můžeme vytyčit obecné rysy, kterými se všeobecně podnikání vyznačuje:

- cílevědomá činnost,
- vyžaduje iniciativní a kreativní přístupy,
- jedná se o organizování a řízení transformačních procesů,
- výsledkem musí být praktický přínos, užitek, přidaná hodnota,
- v podnikání je zakalkulováno i riziko neúspěchu,
- jde o opakování, cyklický proces.

### **Základní rysy podnikatelské činnosti**

1. Základním motivem je snaha o dosažení zisku, případně jinak definovaného užitku.
2. Zisku je dosahováno uspokojováním potřeb zákazníků.
3. Snaha o uspokojení potřeb zákazníků s sebou přináší riziko (je nutné jej přijmout a umět s ním pracovat, a snažit se o jeho eliminaci).
4. Do podnikání je nutné na počátku vložit nějaký kapitál, který musí být v průběhu podnikání zhodnocen.

Existuje řada motivací, které nás vedou k rozhodnutí začít podnikat, může to být např. podnikání na zkoušku, šance zbohatnou, nezávislost, úspěch, podnikání z donucení, podnikání jako poslání.

Neziskové organizace mohou vykonávat činnosti, které nejsou podnikáním v pravém slova smyslu, jelikož nenaplňují všechny charakteristické prvky podnikání dle definice uvedené v obchodním zákoníku, hovoříme tedy o ekonomických aktivitách jednotlivých organizací.

Pojem „**ekonomické aktivity**“ je pojmem širším než pojem podnikání. Smyslem ekonomických aktivit je udržení ekonomické soběstačnosti neziskových organizací získáním prostředků na zajištění účelu, k němuž je organizace založena, na zajištění provozu organizace a na udržení a popř. i zhodnocení majetku organizace. Ekonomická aktivita může postrádat v tomto smyslu charakteristické znaky podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního



zákoníků; nemusí se jednat o činnost soustavnou ani o činnost, která by vytvářela zisk organizace jako přebytek výnosů jeho činnosti nad náklady.<sup>3</sup>

## 2. 2 Vymezení nestátních neziskových organizací

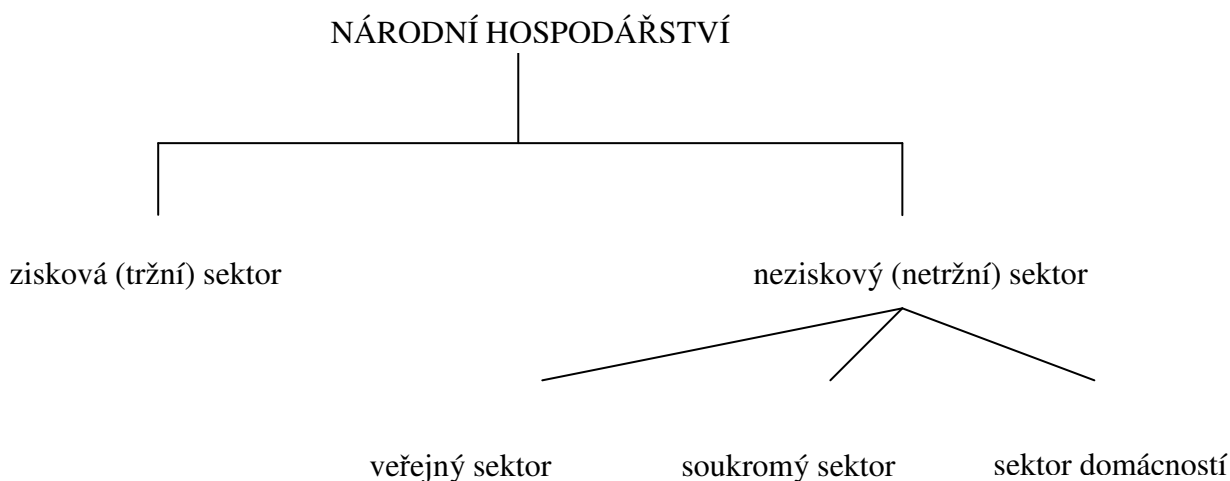
Nezisková organizace je obecně používaný pojem, pod kterým si lze představit množství různých organizačních forem, jejichž společným znakem je účel založení, kterým není dosahování zisku, ale určité **poslání** v podobě poskytování služeb občanům.

### 2. 2. 1 Zařazení neziskových organizací v rámci národního hospodářství

Pochopit principy, na kterých neziskové organizace fungují a důvody proč vlastně existují je nesporně důležité. Abychom to mohli učinit musíme vymezit prostor, který je jim určen v rámci národního hospodářství. Tedy vymezit meze, ve kterých mohou vyvíjet svoji činnost a přitom plnit svá poslání ve vztahu k občanské společnosti, kterou pomáhají stabilizovat, kultivovat a ve které podporují demokratické principy jejího fungování.

Z hlediska principu financování můžeme členit národní hospodářství podle schématu č. 2. 1.

#### Schéma č. 2. 1 Členění národního hospodářství



*Pramen: REKTOŘÍK, J. a kol. Organizace neziskového sektoru. Praha:EKOPRESS, 2010. s. ISBN 978-80-86929-54-5.*

<sup>3</sup> JUDr. Lenka Deverová, *Právní analýza podnikání občanských sdružení*.

Hospodářství určité země lze z hlediska sektorů členit na:<sup>4</sup>

- a) ziskový (tržní) sektor
- b) neziskový (netržní) sektor

**Ziskový (tržní) sektor** je ta část národního hospodářství, která je financována z prostředků získaných subjekty ziskového sektoru. Tyto subjekty jsou zakládány s cílem dosáhnout zisku prostřednictvím statku a služeb prodávaných za tržní cenu, která je vytvářena trhem na základě nabídky a poptávky. Subjekty ziskového sektoru (podniky) používají majetek financovaný vlastními zdroji (vlastním kapitálem), případně cizími zdroji (půjčkou). Nesou podnikatelské riziko, nemohou primárně spoléhat na zdroje jiných subjektů. Cílovou funkcí ziskového sektoru a tudíž i organizací, které v jeho rámci fungují (podnikají) je zisk.

**Neziskový (netržní) sektor** je souborem subjektů, které jsou zakládány s hlavním cílem dosáhnout přímého užitku, který mívá většinou charakter veřejné služby. Tyto subjekty nakládají majetkem financovaným vlastními zdroji, které pocházejí buď od soukromých subjektů nebo od veřejných subjektů na základě přerozdělovacích procesů. Možné je i použití cizích zdrojů (půjček). Majetek je buď majetkem daného neziskového subjektu, nebo zůstává v držení veřejného subjektu, pokud je jeho zřizovatelem.

Neziskový sektor se dále rozčleňuje na:

**a) neziskový veřejný sektor** – je to ta část neziskového sektoru, která je financována z veřejných financí, je řízena a spravována veřejnou správou, rozhoduje se v ní většinou volbou a podléhá veřejné kontrole. Cílová funkce je dosahována poskytováním veřejné služby.

**b) neziskový soukromý sektor** – je ta část národního hospodářství, jejíž cílovou funkcí není zisk, ale přímý užitek. Financuje se ze soukromých financí, tedy financí soukromých fyzických a právnických osob, které se rozhodly vložit své soukromé prostředky do konkrétní, předem vymezené produkce nebo distribuce statků, aniž by očekávaly, že jim tento vklad přinese finančně vyjádřený zisk. Příspěvek z veřejných financí není vyloučen.

---

<sup>4</sup> BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace*. 1. vyd. Praha: OECONOMICA 2009. 304 s. ISBN 978-80-245-1650-9.

c) **sektor domácností** – má v rámci národního hospodářství významnou roli svým začleněním do koloběhu finančních toků a vstupem na trh produktu, faktoru a kapitálu. Z pohledu teorie a praxe ekonomiky a řízení neziskových organizací má tento sektor význam pro formování občanské společnosti jejíž kvalita je určující zpětně pro kvalitu těchto organizací.

Pojem neziskové organizace je velice obsáhlý, proto v další části práce se zabývám pouze problematikou nestátních neziskových organizací (NNO). I když zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 18 odst. 8, řadí mezi nestátní neziskové organizace zejména občanská sdružení včetně odborových organizací, politické strany a politická hnutí, zájmová sdružení právnických osob, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné organizace, školské právnické osoby, profesní komory a další. **Předmětem této práce budou občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace, nadační fondy, politické strany a hnutí, registrované církve a náboženské společnosti,** právě proto, že v praxi jsou nejčastěji zakládány.

## **2. 2. 2 Význam nestátních neziskových organizací**

V sociálním, kulturním i ekonomickém životě moderní společnosti mají nestátní neziskové organizace velký význam. V nejširším smyslu mezi ně patří rozsáhlé spektrum subjektů, které jsou zřizovány různými soukromými osobami. Jde např. o azylové domy, nestátní zdravotní zařízení, muzea, kulturní spolky, ekologická hnutí, zájmová sdružení, církevní organizace.

Existence NNO je výsledkem svobody sdružování, což představuje základní princip demokracie a občanské společnosti. Každý jednotlivec má právo vstoupit do veřejného prostoru a prosazovat svůj zájem, resp. naplňovat poslání, pokud tímto úsilím neohrožuje jiné občany.

### 2. 2. 3 Definice nestátní neziskové organizace

Vymezení pojmu nestátní neziskové organizace skýtá řadu úskalí a nutno říci, že ani teoretikové v této oblasti nedocházejí ke shodě. Nestátní nezisková organizace je klíčovou kategorií v oblasti neziskového soukromého sektoru, a proto se lze setkat s větším počtem definic:

**Negativní vymezení** – dle tohoto vymezení je nestátní nezisková organizace definována jako organizace nevytvářející zisk k přerozdělení mezi jeho vlastníky, správce nebo zakladatele. Z čehož vyplývá, že NNO může zisk vytvářet, ale ten není hlavním cílem a musí být zase použit k rozvoji této organizace a plnění jejích cílů. Negativní vymezení se vztahuje ke kategorii „zisk“, NNO není primárně založena k jeho maximalizaci a vůbec ne k jeho spotřebě zakladateli NNO.

**Ekonomicko-finanční vymezení** – podle této definice je NNO organizací, která se většinou uchází o dobrovolné příspěvky jiných subjektů. Základním zdrojem financování NNO není samofinancování jako u podnikatelských subjektů, ale právě zdroje poskytnuté dobrovolně veřejnými nebo soukromými zdroji.

Komplexní a mezinárodně uznávanou charakteristiku nestátních neziskových organizací, která se snaží sledovat problematiku z nejrůznějších možných úhlů, přinesli ve svých studiích profesori Salamon a Anheier. Tito autoři chápou kategorii „nestátní neziskový sektor“ jako soubor institucí, které existují uvnitř státních struktur, avšak slouží v zásadě veřejným zájmům, na rozdíl od zájmů nestátních. Za určující považují pět základních vlastností, podle nichž jsou nestátní neziskové organizace:<sup>5</sup>

1. **institucionalizované (organized)** – tj. mají jistou institucionální strukturu, jistou organizační skutečnost, bez ohledu na to, zda jsou formálně nebo právně registrovány.

---

<sup>5</sup> ŠKRABELOVÁ, S. *Definice neziskového sektoru (Sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS)*. 1. vyd. Brno: CVNS, 2005, 52 s. ISBN 80-239-4057-0.  
Dostupné na [http://www.e-cvns.cz/soubory/Definice\\_neziskoveho\\_sektoru.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/Definice_neziskoveho_sektoru.pdf)

2. **soukromé (private)** – mají soukromoprávní povahu, jsou tedy institucionálně odděleny od státní správy, nejsou jí řízeny. To neznamená, že nemohou mít významnou státní podporu nebo že ve vedení nemohou být mj. státní úředníci. Rozhodující je zde fakt, že základní struktura neziskových organizací je ve své podstatě soukromá.

3. **neziskové (non-profit)** – ve smyslu rozdělování zisku, tj. nepřipouští se u nich žádné přerozdělování zisku, vzniklých z činnosti organizace, mezi vlastníky nebo vedení organizace. Neziskové organizace mohou svou činností vytvářet zisk, ovšem musí tento zisk opětovně použít k rozvoji organizace a plnění jejich cílů

4. **samosprávné a nezávislé (self-governing)** – jsou vybaveny vlastními postupy, interními pravidly a strukturami, které umožňují kontrolu vlastních činností, tzn. že neziskové organizace nejsou ovládány zvenčí, ale jsou schopny řídit samy sebe. Nekontroluje je ani stát, ani instituce stojící mimo ně.

5. **dobrovolné (voluntary)** – NNO vzniká dobrovolně, tj. vykonává své činnosti na základě dobrovolného rozhodnutí a nikoliv direktivního nařízení státní moci. Dobrovolnost se může projevovat jak výkonem neplacené práce pro organizaci, tak formou darů nebo čestné účasti ve správních radách.

**Právní vymezení** – dle tohoto vymezení je NNO založena na základě konkrétního zákona, stanovenou formou se stanovenými orgány podléhající daňovým zákonům. Pojmy „neziskový sektor“, „nezisková organizace“ jsou pojmy z právního hlediska v podstatě neodůvodněné, protože je v podstatě neupravuje žádný právní předpis v ČR. Z tohoto důvodu se s nimi řada odborníků neztotožňuje, přestože jde o pojmy zažité a známé, které běžně užívá široká veřejnost. Obecně lze z hlediska právního vymezení říci, že nestátní nezisková organizace je právnickou osobou (zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů resp. §18-21) založenou k poskytování obecně (veřejně) prospěšných služeb, a to zejména v oblastech ochrany životního prostředí, vzdělávání a výchovy, péče o volný čas jednotlivých skupin obyvatelstva, humanitární, charitativní a sociální péče,

zdravotnictví, ochrany života a zdraví, osob, kultury, tělovýchovy a sportu, ochrany zvířat, ochrany památek a dalších. Konkrétně jde o občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy. Samostatnou skupinu představují církve a jejich účelová zařízení.<sup>6</sup>

## **2. 2. 4 Vymezení konkrétních nestátních neziskových organizací**

### **Občanská sdružení**

Jsou upraveny zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSO“) a dále zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Občanské sdružení je samostatnou právnickou osobou. Jedná se o sdružení fyzických či právnických osob za účelem realizace společného zájmu. Členové se na realizaci společného cíle podílejí. Charakter tohoto zájmu musí být nenáboženský, nepolitický, nepodnikatelský, jelikož ZSO se nevztahuje na sdružování občanů v politických stranách a hnutích, sdružování k výdělečné činnosti nebo k zajištění výkonu určitých povolání, v církvích a náboženských společnostech.<sup>7</sup>

Tato forma neziskového subjektu je hojně využívána při činnosti sportovních klubů, zájmových spolků a svazů, mysliveckých sdružení, ekologických hnutí a dalších, a to zejména s ohledem na flexibilitu právní úpravy vzniku a fungování tohoto subjektu. Výhodou je nízká ekonomická náročnost vzhledem ke skutečnosti, že při vzniku sdružení nejsou zákonem vyžadovány žádné majetkové vklady a registrační řízení není zpoplatněno. Sdružení vzniká na základě registrace. Pro registraci je potřebné vyhotovit žádost a k ní připojit ve dvou kopiích text stanov sdružení. Autorem žádosti je přípravný výbor složený minimálně ze tří osob majících české občanství, z nichž alespoň jedna je starší 18 let. Návrh na registraci se podává písemně Ministerstvu vnitra ČR. Ministerstvo vnitra může registraci odmítnout jen z důvodů přesně uvedených v zákonu, jinak musí registraci provést. Možnými důvody pro zamítnutí registrace je, že ze stanov vyplývá, že se nejedná o občanské sdružení, ale o politickou stranu, výdělečnou společnost, profesní komoru, náboženský spolek nebo církev, nebo stanovy obsahují diskriminující opatření proti členům anebo jsou namířeny proti nečlenům.

---

<sup>6</sup> BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace*. 1. vyd. Praha: OECONOMICA 2009. 304 s. ISBN 978-80-245-1650-9.

<sup>7</sup> § 1 odst. 3 zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Sdružení mají způsobilost k právům a povinnostem, neboli právní subjektivitu. Do jejich postavení a činnosti mohou státní orgány zasahovat jen v mezích zákona. Hlavním zakládacím a organizačním dokumentem sdružení jsou stanovy, které upravují práva a povinnosti člena. Formát stanov není jednotně určen žádným předpisem, jejich podrobnost závisí na předmětu plánované činnosti a také na složitosti struktury zakládaného sdružení. Nejvyšším orgánem sdružení je valná hromada volící radu a předsedu sdružení, kteří rozhodují v době mezi valnými hromadami.

**Občanské sdružení nemůže být založeno za účelem podnikání,** tj. za účelem soustavné činnosti realizované jménem občanského sdružení za účelem zisku. Podnikatelská činnost občanského sdružení však může být **tzv. vedlejší činností.**

Podle JUDr. Deverové je jedním z nedostatků současné právní úpravy občanských sdružení je, že oblast hospodaření občanských sdružení zůstala po zrušení hospodářského zákoníku s účinností od 1. 1. 1992 právně neupravena, neboť ji nepřevzal ani obchodní zákoník, který nahradil hospodářský zákoník, ani zákon o sdružování občanů. Pro sféru hospodaření (podnikání) občanských sdružení vlastním jménem je tedy nutné nedostatek explicitní právní úpravy nahrazovat právním výkladem.

Podnikání občanských sdružení formou vedlejší činnosti limituje to, že primárně musí občanské sdružení realizovat spolkovou činnost k naplnění účelu, k němuž bylo založeno, musí fungovat spolková samospráva. Právně však není definováno jakékoliv pravidlo pro to, v jakém rozsahu ve vztahu ke svému účelu může občanské sdružení realizovat podnikání jako vedlejší činnost. Takové pravidlo není v podstatě možné stanovit s ohledem na variabilitu jednotlivých občanských sdružení. Někdy je v praxi občanských sdružení dovozováno, že občanské sdružení může podnikat pouze tehdy, pokud je podnikáním dosaženo lepšího využití majetku občanského sdružení. Tato podmínka je v právním řádu stanovena u doplňkové činnosti obecně prospěšných společností, pro občanská sdružení však stanovena není.

Jestliže však občanské sdružení realizuje vedlejší činnost – podnikatelské aktivity, aniž by jejich smyslem bylo vytváření zdrojů či podmínek k naplnění účelu občanského sdružení, jedná se o sdružení vyloučené podle § 1 odst. 3 písm. b) zákona 83/1990 Sb. Jestliže občanské sdružení realizuje ekonomické aktivity, které nenaplňují pojmové znaky podnikání tzn. nejsou realizovány za účelem zisku a nejsou vykonávány soustavně, tj. jedná se o „případné výdělečné aktivity“, není to v rozporu s ustanovením §1 odst.3 písm.b). Tyto

aktivity mohou být činnostmi, kterými se realizuje účel sdružení. Charakter těchto aktivit je nutné vždy posuzovat s přihlédnutím ke konkrétnímu účelu občanského sdružení.<sup>8</sup>

K posouzení, zda občanské sdružení vykonává své činnosti v souladu s právními předpisy mohou **napomoci přehledně zpracované výroční zprávy** občanských sdružení, v nichž by měla být odděleně popsána spolková činnost, ekonomické aktivity, které lze zahrnout pod pojem „případné výtěžné činnosti“, a činnost podnikatelská se specifikací užití zisku z podnikání k naplňování účelu občanského sdružení. Avšak povinnost vydávat výroční zprávy není stanovena pro občanská sdružení zákonem.

### **Obecně prospěšná společnost**

Obecně prospěšná společnost jako nová forma právnické osoby existuje v České republice od účinnosti zákona o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, tj. od 1. 1. 1996 a stojí vedle obecné úpravy obchodních společností, družstev, příspěvkových organizací, nadací, občanských sdružení, politických stran, odborů, církví a náboženských společností. Upravuje ji zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOPS“).

OPS má právní subjektivitu a způsobilost k právním úkonům. OPS musí poskytovat veřejnosti obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek. Povinnost poskytovat obecně prospěšnou službu za stejných podmínek neznamená, že by např. soukromá střední škola, která je OPS neměla právo vybírat si studenty z uchazečů o studium podle předem stanovených pravidel, pokud zajistí, že tato pravidla budou stejně uplatněna na všechny přihlášené. Podmínky, za nichž OPS poskytuje obecně prospěšné služby, musí být veřejně dostupné a musí být stanoveny již v zakládací listině, popř. v zakládací smlouvě.

Hospodářský výsledek (zisk) OPS nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů jejich orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla OPS založena. OPS musí povinně vždy reinvestovat dosažený hospodářský výsledek do hlavní činnosti.

---

<sup>8</sup> JUDr. Lenka Deverová, *Právní analýza podnikání občanských sdružení*.



ZOPS nijak nevymezuje klíčový pojem obecně prospěšné služby, a to ani nějakou obecnou formulací ani demonstrativním výčtem takových služeb nebo oblastí, v nichž je lze poskytovat. A proto tuto otázku řeší např. v případě sporu soud. Z tohoto důvodu je zásadní, jak zřizovatel OPS zformuluje poslání zřizovaného subjektu a jednoznačností formulací v zakladatelské smlouvě předejde případným dohadům.

Obecně prospěšnými službami lze rozumět takové služby, jež směřují k dosažení obecného blaha zejména na poli humanitárním, kulturním (kina, muzea, galerie, divadla), ekologickém, sociální péče (stravování pro důchodce, sociální ústavy), sportu, tělovýchovy, vědy, vzdělání, zdravotnictví (léčebny pro dlouhodobě nemocné), ochrany života, zdraví osob a ochrany zvířat.

Zakladateli mohou být fyzické osoby, Česká republika, nebo právnická osoba včetně obce. OPS se zakládá zakládací smlouvou podepsanou všemi zakladateli a zapsanou do rejstříku obecně prospěšných společností u příslušného rejstříkového soudu.

Statutární orgány OPS tvoří správní rada, která musí ze zákona vydat statut OPS, upravující podrobně vnitřní organizaci OPS (údaje ve statutu musí být v souladu s údaji v zakládací listině) a dozorčí rada jako její kontrolní orgán. Dozorčí radu povinně zřizuje ta OPS, do které byl vložen (pronajat) majetek státu nebo obce a ta OPS, která ze zákona o účetnictví účtuje v podvojném účetnictví. Výkonným orgánem OPS je ředitel, který nemůže být členem správní ani dozorčí rady.

Financování OPS je zajištěno z dotací ze státního, krajského nebo obecního rozpočtu, dotacemi ze státních fondů, příspěvky a dary od fyzických či právnických osob, vlastní činností, z hospodářské činnosti (doplňková činnost).

Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla založena, může OPS vykovávat i jiné činnosti („**doplňková činnost**“) **za podmínky, že touto činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a nebude ohrožena kvalita a dostupnost obecně prospěšné činnosti.**

**Zásady hospodaření** – otázka hospodaření OPS je zejména spjata s tím, jakou činnost je OPS oprávněna vyvíjet. Vedle obecně prospěšných služeb, za jejichž účelem byla OPS založena (tzv. hlavní činnost), může OPS vykonávat i jiné činnosti (tzv. doplňková činnost) za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku, a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla OPS založena. OPS může být i podnikatelem, neboť zákon blíže

nevymezuje možnou povahu doplňkové činnosti. Správní rada je oprávněna rozhodovat o předmětu a rozsahu doplňkové činnosti OPS. nad rámec vymezený v zakladací listině. Předmět doplňkové činnosti se povinně zapisuje do rejstříků OPS. Zápis do rejstříku však není podmínkou jejího oprávněného výkonu. V případě, že by OPS nesplnila podmínky pro provozování doplňkové činnosti, tedy že by provozovala doplňkovou činnost takovým způsobem, že by došlo v období šesti měsíců opakovaně k ohrožení kvality, rozsahu a dostupnosti obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla OPS, může soud obecně prospěšnou společnost zrušit.

Zákon č. 248/1995 Sb. ve znění do 31. 12. 2010 ukládal společnosti převést hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období, v celé výši do rezervního fondu. Rezervní fond pak společnost používala nejprve ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích. Tato povinnost byla zákonem č. 231/2010 Sb. zrušena, s odůvodněním, že jde o fond, který není kryt deponovanými peněžními prostředky a tudíž nemůže sloužit k faktickému pokrytí ztrát v příštích obdobích. **Se ziskem je nyní nakládáno v souladu s účetními předpisy.**

OPS každoročně sestavují vlastní rozpočet, k jehož schválení je oprávněna správní rada obecně prospěšné společnosti.

OPS se nesmí účastnit na podnikání jiných osob, omezení možnosti zřízení organizačních složek OPS mimo území ČR a v zahraničí OPS může zřizovat organizační složky pouze za předpokladu, že právní řád státu, ve kterém má být organizační složka obecně prospěšné společnosti zřízena, upravuje hospodaření obecně prospěšné společnosti obdobně jako ZOPS.

**Charakteristickým rysem účetnictví OPS je povinnost oddělit v účetnictví OPS náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou obecně prospěšné společnosti.**

ZOPS stanoví povinnost ověřit roční účetní závěrku OPS auditorem v případě, že OPS je příjemcem dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státních fondů, jejich celkový objem přesáhne v roce, za který je účetní závěrka sestavována, 1 mil. Kč. Nebo pokud OPS nezřídila dozorčí radu nebo výše čistého obrátu překročila 10 mil. Kč.

## Nadace a nadační fond

Nadace a nadační fondy jsou **účelová sdružení majetku**, upravena zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZNNF“). Jsou zřizovány k dosažení obecně prospěšných cílů. Obecně prospěšným cílem je zejména rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochrana přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu. Nadace a nadační fondy jsou právnickou osobou.

**Majetek nadace tvoří nadační jmění a ostatní majetek nadace.** Nadační jmění je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů a nadačních darů zapsaných v nadačním rejstříku. Nadační jmění nesmí být nižší než 500 000 Kč a po dobu trvání nadace se nesmí snížit pod tuto hodnotu. Nadace používá k dosahování účelu, pro který byla zřízena, výnosů z nadačního jmění a ostatní majetek nadace. **Nadační fond používá k dosahování účelu, pro který byl zřízen všechn svůj majetek.**

Nadace nebo nadační fond se zřizuje písemnou smlouvou uzavřenou mezi zřizovateli nebo zakládací listinou, je-li zřizovatel jediný, nebo závětí a zapisují se do nadačního rejstříku u příslušného soudu.

Orgány nadace a nadačního fondu tvoří správní rada a dozorčí rada, případně revizor. Roční uzávěrka nadace musí být vždy ověřena auditorem. Roční uzávěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem za kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů nebo výnosů převyšil 3 000 000 Kč, nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 000 000 Kč. Zákon přesně vymezuje obsah výroční zprávy a také povinnosti jejího uložení u rejstříkového soudu, čímž se stává veřejně přístupnou.

Majetek nadace a nadačního fondu smí být použit pouze v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu nadace nebo nadačního fondu jako nadační příspěvek a k úhradě nákladů souvisejících se správou nadace nebo nadačního fondu.

**Nadační příspěvek** poskytnutý nadací nebo nadačním fondem v souladu s účelem, pro který byly nadace nebo nadační fond zřízeny, je osoba, které byl poskytnut, povinna použít v souladu s podmínkami stanovenými nadací nebo nadačním fondem; jinak je povinna tento nadační příspěvek vrátit nebo vrátit náhradu v penězích ve lhůtě stanovené nadací nebo nadačním fondem. Osoba, které byl nadační příspěvek nadací nebo nadačním fondem poskytnut, je povinna na požádání nadace nebo nadačního fondu prokázat, jakým způsobem a

k jakému účelu byl užit. Členům orgánů nadace nebo nadačního fondu nebo revizorovi nelze poskytnout nadační příspěvek.

**Náklady související se správou nadace** nebo nadačního fondu musí vést nadace nebo nadační fond odděleně od nadačních příspěvků. Náklady související se správou nadace nebo nadačního fondu zahrnují zejména náklady na udržení a zhodnocení majetku nadace nebo nadačního fondu, náklady na propagaci účelu nadace nebo nadačního fondu a náklady související s provozem nadace nebo nadačního fondu, včetně odměn za výkon funkce člena správní rady, dozorčí rady, popřípadě revizora.

Nadační listina nebo statut nadace nebo nadačního fondu musí stanovit pro omezení nákladů souvisejících se správou nadace nebo nadačního fondu jedno z těchto pravidel:<sup>9</sup>

- celkové roční náklady nadace nebo nadačního fondu související se správou nadace nebo nadačního fondu nesmí převýšit určité procento ročních celkových výnosů nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu,
- celkové roční náklady nadace nebo nadačního fondu související se správou nadace nebo nadačního fondu nesmí převýšit určité procento hodnoty ročně poskytnutých nadačních příspěvků nebo
- celkové roční náklady nadace nebo nadačního fondu související se správou nadace nebo nadačního fondu nesmí převýšit určité procento nadačního jmění nebo majetku nadačního fondu podle jeho stavu k 31. prosinci téhož roku.

Nadace nebo nadační fond si musí vybrat jedno ze stanovených pravidel, a toto pravidle nelze měnit po dobu pěti let. Rozhodným obdobím je kalendářní rok.

Nadace nebo nadační fond se nesmí podílet na financování politických stran nebo politických hnutí.

Podle zákona **nesmějí nadace nebo nadační fond vlastním jménem podnikat**. Výjimku představují aktivity v kultuře, vzdělávání a ve sportu, výnosy z loterií, tombol a veřejných sbírek a z pronájmu nemovitostí. Nadace nebo nadační fond nesmí použít svého majetku k nabytí majetkové účasti na jiných osobách. **Nadace se za určitých podmínek mohou podílet na podnikání akciových společností**, mohou úplatně nabývat majetkové účasti na akciových společnostech v rozsahu v rozsahu stanoveném zákonem a být

---

<sup>9</sup> § 22 odst. 1 zákona č. 227/1997 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

zakladatelem obecně prospěšné společnosti. Celkový rozsah úplatně nabyté majetkové účasti nadace na akciových společnostech nesmí přesáhnout 20 % z majetku nadace po odečtení hodnoty nadačního jmění. Kótované cenné papíry akciových společností může nadace nakupovat a prodávat pouze na regulovaných trzích. Obchodní podíl nadace na majetku akciové společnosti nesmí být větší než 20 % majetku této akciové společnosti.

Nadace nebo nadační fond nesmí být společníkem veřejné obchodní společnosti, komplementářem komanditní společnosti, tichým společníkem nebo členem družstva, jeho členové mají uhrazovací povinnost přesahující členský vklad na krytí ztrát družstva, nebo nesmí být členem jiné právnické osoby, ručí-li takový člen za její závazky.

Při prodeji majetku nadačního fondu nebo pronájmu nemovitostí, které jsou součástí majetku nadace nebo nadačního fondu, nesmí být kupujícím nebo nájemcem člen správní rady, dozorčí rady, popřípadě revizor ani osoby jim blízké ani právnická osoba, pokud členem jejího statutárního orgánu je člen správní rady či dozorčí rady nadace nebo nadačního fondu nebo revizor. Peněžní prostředky, které jsou součástí nadačního jmění, nelze půjčovat.

## **Církvě a náboženské společnosti**

Vymezuje zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů

Církví a náboženskou společností se rozumí dobrovolné společenství osob s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy, náboženskými obřady a projevy víry, založené za účelem vyznávání určité náboženské víry, ať veřejně nebo soukromně, a zejména s tím spojeného shromažďování, bohoslužby, vyučování a duchovní služby. Zákon nedělá rozdíly v postavení mezi církvemi a náboženskými společnostmi. Záleží tedy pouze na vůli zakládajících subjektů, zda založí církev či náboženskou společnost.

Církvě a náboženské společnosti jsou právnickými osobami, podléhají **registraci na ministerstvu kultury**, které současně má oznamovací povinnost na statistickém úřadě. Ministerstvo kultury vede rejstřík registrovaných církví a náboženských společností, rejstřík svazů církví a náboženských společností, rejstřík evidovaných právnických osob. Návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný orgán církve nebo náboženské společnosti, osoby musí být starší 18 let. Zákonem jsou stanoveny náležitosti registrace vymezující

důležité informace o zakládané CNS, mimo jiné jména, adresy, rodná čísla a podpisy 300 zletilých osob, které se k ní hlásí.

Výkon činností, které uvádí tento zákon, je rozpracován ve stanovách, nesmí být v rozporu s ústavou, nesmí ohrožovat bezpečnost občanů a veřejný pořádek, zdraví a mravnost nebo práva a svobody druhých, nezávislost a územní celistvost státu.

**Evidovaná právnická osoba** podle zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech (před novelizací zákonem č. 495/2005 Sb. církevní právnická osoba) může být orgán církve a náboženské společnosti, řeholní instituce nebo jiná církevní instituce osob hlásících se k církvi nebo náboženské společnosti založené za účelem vyznávání náboženské víry nebo účelové zařízení pro poskytování charitativních služeb. Příkladem takových právnických osob může být farnost, biskupství, charitativní organizace, řeholní řád nebo řeholní komunita atd. Evidovaná právnická osoba funguje jako samostatná právnická osoba, avšak v rámci církve a náboženské společnosti tvoří její součást a je církvi a náboženské společnosti, která ji založila, podřízená. Ostatní právnické osoby založené církví a náboženskou společností se mohou stát právnickými osobami například podle občanského zákoníku, obchodního zákoníku, zákona o nadacích a nadačních fondech, zákona o obecně prospěšných společnostech atd., nikoliv podle zákona o církvích a náboženských společnostech.

CNS zanikne zrušením registrace v seznamu církví a náboženských společností na ministerstvu kultury.

Předmět podnikání a jiné výdělečné činnosti musí být vymezen v základním dokumentu registrované církve a náboženské společnosti. **Podnikání a jiná výdělečná činnost církve a náboženské společnosti mohou být pouze její doplňkovou výdělečnou činností.**

Struktura možných příjmů CNS: sbírky, dary fyzických osob, dary právnických osob, dary ze zahraničí, nájemné z budov, nájemné z půdy, úroky z vkladů, dotace ze státního rozpočtu (jen registrované CNS a jen pokud s dotací souhlasí), příspěvky od obcí a krajů, půjčky, náhrady škod.

## **Politické strany a politická hnutí**

Upravuje zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

Občané mají právo se sdružovat v politických stranách a v politických hnutích. Výkon tohoto práva slouží občanům k jejich účasti na politickém životě společnosti, zejména vytváření zákonodárných sborů a orgánů vyšších územních samosprávných celků a orgánů místní samosprávy.

K výkonu práva sdružovat se ve stranách a hnutích není třeba povolení státního orgánu. Strany a hnutí jsou právnickými osobami, podléhají registraci na ministerstvu vnitra. Státní orgány mohou do jejich postavení a činnosti zasahovat jen na základě zákona a v jeho mezích. Nikdo nesmí být nucen k členství ve stranách a hnutích. Ze strany a hnutí může každý svobodně vystoupit. Členem strany a hnutí mohou být pouze fyzické osoby – občané starší 18 let. Každý může být však členem pouze jedné strany nebo hnutí.

Strany a hnutí jsou odděleny od státu. Nesmějí vykonávat funkce státních orgánů ani tyto orgány nahrazovat. Nesmějí řídit státní orgány ani ukládat povinnosti osobám, které nejsou jejich členy. Dále nesmějí být ozbrojeny a nesmějí zřizovat ozbrojené složky. Vznikat a vyvíjet činnost nemohou strany a hnutí, které porušují ústavu a zákony nebo jejichž cílem je odstranění demokratických základů státu, které nemají demokratické stanovy nebo nemají demokraticky ustanovené orgány, které směřují k uchopení a držení moci zamezující druhým stranám a hnutím ucházet se ústavními prostředky o moc nebo které směřují k potlačení rovnoprávnosti občanů, a dále ty, jejichž program nebo činnost ohrožují mravnost, veřejný pořádek nebo práva a svobodu občanů.

Návrh na registraci předkládá připravený výbor, musí ho doložit požadavkem minimálně tisíce lidí (s uvedením jména, rodného čísla a adresy) na založení strany a stanovami s údaji, které jsou zákonem vymezeny. Ministerstvo vnitra vede rejstřík stran a hnutí, které jsou veřejným seznamem přístupným každému občanovi. Jeho součástí je sbírka listin obsahující stanovy, usnesení o ustavení orgánu, případně o zrušení strany a hnutí. Identifikační číslo strany a hnutí oznamuje ministerstvu Český statistický úřad.

Členský příspěvek člena nesmí přesáhnout 50 000 Kč za kalendářní rok. Peněžitý dar od téhož dárce ve výši, která v kalendářním roce přesáhne částku 50 000 Kč, lze poskytnout pouze na základě písemné darovací smlouvy, která má formu darovací poukázky. Zákon v § 19 uvádí, od koho strany a hnutí nesmějí přijmout bezúplatné plnění a dary (př. stát,

příspěvkové organizace, obce, státní podniky, obecně prospěšné společnosti, zahraniční právnické osoby atd.)

Strana a hnutí odpovídá za své závazky celým svým majetkem, členové za závazky strany a hnutí ani neodpovídají ani neručí. **Strana a hnutí nesmí provozovat podnikatelskou činnost.** Mohou však založit podnikatelský subjekt, některou z typů obchodních společností, ale jen v oborech vyjmenovaných zákonem např.: **provozování publikační a propagační činnosti, loterie a tomboly, výroba a prodej předmětů propagujících činnost strany, pořádání kulturních, sportovních a jiných akcí.** Výsledky finančního hospodaření musí strany a hnutí předložit v určeném termínu Poslanecké sněmovně ČR.

## **2. 3 Podnikání nestátních neziskových organizací**

Existují různé pohledy na problematiku podnikání nestátních neziskových organizací. Vystávají otázky, zda je podnikání neziskových subjektů, tedy poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, správné. Dle mého názoru je podnikání neziskových organizací nezcela dořešenou záležitostí, díky neexistenci jednotného zákona, který by upravoval a přesně definoval veškeré aktivity, které lze těmito organizacemi vykonávat a stanovil podmínky pro kontrolu a použití zisku z podnikatelských činností. Domnívám se, že je správné, že zákon zakazuje podnikání vlastním jménem nadacím, nadačním fondům a politickým stranám, ale úprava podnikání např. občanských sdružení je nedostatečná, a mnohdy nedochází ke kontrole v jakém poměru tyto organizace vykonávají hospodářskou činnost, a může docházet k situacím, kdy má neziskový subjekt značné příjmy z podnikatelských aktivit, které převyšují činnosti hlavní. V těchto případech je označení nezisková organizace pouze jakousi zástěrkou a dochází k zakládání organizací ze spekulativních důvodů a zcela se vytrácí původní smysl a poslání těchto organizací. Avšak na druhou stranu si neziskové organizace provozováním podnikatelských aktivit, zajišťují značné prostředky na provoz činností.

### **Analýza podílu podnikatelské (výdělečné) činnosti nestátních neziskových organizací**

Podnikatelskou, tedy výdělečnou činnost, nemohou provozovat politické strany a hnutí. Mohou však založit podnikatelský subjekt, některou z typů obchodních společností, ale jen v oborech vyjmenovaných zákonem např.: provozování publikační a propagační činnosti,



loterie a tomboly, výroba a prodej předmětů propagujících činnost strany, pořádání kulturních, sportovních a jiných akcí.

Nadace a nadační fondy nesmí vlastním jménem podnikat. Výjimku představují aktivity v kultuře, vzdělávání a ve sportu, výnosy z loterií, tombol a veřejných sbírek a z pronájmu nemovitostí. Nadace (ne nadační fondy) se za určitých podmínek mohou podílet na podnikání akciových společností, přičemž podíl nadace na akciové společnosti nesmí být větší než 20 %. Na celkový rozsah kapitálové účasti nadace na podnikání akciových společností může být použito pouze 20 % rozdílu mezi celkovým majetkem nadace a nadačním jměním.

Podnikání a jiná výdělečná činnost církve a náboženské společnosti mohou být pouze její doplňkovou výdělečnou činností.

U obecně prospěšné společnosti může být realizována doplňková činnost (podnikatelská), kterou je dosaženo účinnějšího využití majetku a není přitom ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. I hlavní činnost však může být vykonávána se ziskem, je-li obecně prospěšná. Společnost se nesmí podílet na podnikání jiných osob např. nabývat podíly v obchodních společnostech. Ve smyslu zákona 248/95 Sb. v obecně prospěšné společnosti je zakázáno rozdělovat hospodářský výsledek jiným osobám a povinnost jeho užití pro rozvoj hlavní činnosti OPS.

Účelem sdružení nesmí být sdružování k výkonu výdělečné činnosti, tedy podnikání nesmí být hlavní činnost sdružení, nejvýše činnosti vedlejší (doplňkovou). Z těchto důvodů je třeba jisté obezřetnosti a takový případ by měl posoudit správce daně. Rozsah činnosti není omezen, ale pokud by podnikatelská činnost byla rozsáhlá a činnost nezisková nepatrná, záleží zda organizace obhájí své činnosti před správcem daně. Pokud aktivita naplňuje podmínky živnostenského zákona, je nutné získat živnostenské oprávnění, nastávají však i případy, kdy živnostenské úřady tato oprávnění odmítají sdružení vydávat, právě z důvodu nejasnosti mezi činností hlavní a hospodářskou.

Problematiku podnikání nestátních neziskových organizací shrnuje následující tabulka č. 2. 1.

**Tabulka č. 2. 1 Možnosti podnikání nestátních neziskových organizací**

<b>Subjekt</b>	<b>Podnikání</b>	<b>Podmínky</b>	<b>Právní úprava</b>
Občanská sdružení	vedlejší činnost	živnostenské oprávnění, pokud činnost naplňuje podmínky živnostenského zákona	zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů
Obecně prospěšná společnost	doplňková činnost	dosažení účinnějšího využití majetku a přitom nesmí být ohrožena kvalita, dostupnost a rozsah obecně prospěšných služeb;  nesmí se podílet na podnikání jiných osob např. nabývat podíly v obchodních společnostech	§ 17 odst. 1, 2 zákona č. 248/1995 Sb. o obecně prospěšných společnostech
Nadace	nesmí vlastním jménem podnikat s výjimkou: pronájmu nemovitostí, pořádání loterií, tombol a veřejných sbírek, pořádání kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí,  mohou se podílet na podnikání akciových společností v omezeném rozsahu	celkový rozsah úplatně nabyté majetkové účasti nadace na akciových společnostech nesmí přesáhnout 20 % z majetku nadace po odečtení hodnoty nadačního jmění	§23 odst. 1 § 23 odst. 6, 7 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech

Subjekt	Podnikání	Podmínky	Právní úprava
Nadační fond	nesmí vlastním jménem podnikat s výjimkou: pronájmu nemovitostí, pořádání loterií, tombol a veřejných sbírek, pořádání kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí		§ 23 odst. 1 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních фондах
Círky, náboženské společnosti	doplňková činnost	předmět podnikání a jiné výdělečné činnosti musí být vymezen v základním dokumentu registrované církve a náboženské společnosti	§ 27 odst. 5 zákona č. 3/2002 Sb., o církvích a náboženských společnostech
Politické strany a politická hnutí	nesmějí vlastním jménem podnikat, ale mohou založit obchodní společnost nebo družstvo nebo se účastnit jako společník nebo člen na již založené obchodní společnosti nebo družstvu v oborech stanoveným zákonem	je-li předmětem činnosti: provozování vydavatelství, nakladatelství a tiskáren, publikační a propagační činnost, pořádání kulturních, společenských, sportovních, rekreačních, vzdělávacích a politických akcí, nebo výroba a prodej předmětů propagujících program a činnost příslušné strany a hnutí	§ 17 odst. 2, 3 zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích

### 3. Účetní aspekty hlavní a hospodářské činnosti

#### 3. 1 Právní úprava a obecné principy vedení účetnictví

Současnou nejvyšší právní normou pro vedení účetnictví v České republice je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZU), ve znění pozdějších předpisů, dále účetnictví upravuje:

- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů č. 401-414,
- Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

##### 3. 1. 1 Zákon o účetnictví

Předmětem účetnictví je ve smyslu ustanovení § 2 zákona o účetnictví je

- a) stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv,
- b) náklady a výnosy nebo výdaje a příjmy a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Toto ustanovení se platí pro každou účetní jednotku, tedy i pro neziskové organizace.

Vedení účetnictví je dále upravováno speciálními zákony, na základě nichž jsou jednotlivé neziskové organizace zakládány či zřizovány a kterými se při své činnosti řídí. Jednotlivé speciální zákony pro výše uvedené typy neziskových organizací, však řeší otázky vedení jejich účetnictví takto:<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> KOČÍ, P.; KABELOVÁ, K.; AUJEZDSKÝ, J.; LERCHOVÁ, S.; NÁHLOVSKÁ, J. *Nevýdělečné organizace 2010*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 316 s. ISBN 978-80-7357-532-8.

**a) občanská sdružení** - o vedení účetnictví občanských sdružení není v ZSO žádná zmínka. Proto pro tento typ neziskové organizace platí ve všech směrech ZU.

**b) politické strany a politická hnutí** – ZSPS stanoví v § 17, že účetnictví vedou tyto organizace podle zvláštního zákona, kterým je ZU.

**c) církve a náboženské společnosti** – podobně jako u přecházejících typů neziskových organizací, ani zákon o církvích a náboženských společnostech neklade žádné specifické požadavky na účetnictví. Proto i pro církve a náboženské společnosti platí ZU.

**d) obecně prospěšné společnosti** – pro obecně prospěšnou společnost jsou některé zásady vedení účetnictví upraveny zvláštním zákonem, kterým je ZOPS. Jedná se např. o kritéria stanovená pro volbu soustavy, v níž bude účetnictví obecně prospěšné společnosti vedeno. Náklady a výnosy související s hlavní a doplňkovou činností a se správou společnosti musí být v účetnictví obecně prospěšné společnosti důsledně odděleny. Specifickými jsou rovněž podmínky pro ověření účetní závěrky obecně prospěšné společnosti auditorem.

**e) nadace a nadační fondy** – pro nadaci a nadační fond platí ve smyslu ustanovení § 24 ZNNF, že nadace i nadační fond vedou účetnictví podle zvláštního předpisu, kterým je právě ZU. Z tohoto ustanovení vyplývá, že pro nadaci ani pro nadační fond neplatí žádné specifické zvláštnosti, které by se promítly do vedení účetnictví.

Jak vyplývá z předchozího srovnání jsou výjimky z ustanovení ZU stanoveny zvláštním zákonem jediné pro obecně prospěšné společnosti. Pro ostatní neziskové organizace ZU platí bez výjimek.

ZU ukládá v § 3 odst. 1 všem účetním jednotkám účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví. Pod pojem účetnictví se tedy rozumí vždy účetnictví podvojně.

## Rozsah vedení účetnictví

Rozsah vedení účetnictví je vymezen v § 9 ZU. Některé účetní jednotky mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Z neziskových organizací jsou to občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, obecně prospěšné společnosti, honební družstva a nadační fondy.<sup>11</sup>

Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je popsáno v § 13a ZU. V tomto ustanovení ZU jsou popsány povinnosti a práva účetní jednotky, která vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu takto:

- právo sestavit účtový rozvrh jen na úrovni účtových skupin,
- mohou spojit účtování v deníků s účtováním v hlavní knize,
- omezené právo účtování opravných položek a rezerv,
- neuplatňují přeceňování vyjmenovaných položek majetku a závazků na reálnou hodnotu,
- právo sestavit i účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu ve smyslu ustanovení prováděcího předpisu,
- omezení povinnosti vést knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů §13 odst. 1 písm. c) a d) ZU.

Základní povinnosti, které musí každá účetní jednotka splnit bez ohledu na to, zda vede účetnictví v plném, nebo zjednodušeném rozsahu, jsou rovněž uvedeny v ZU, ale i v prováděcích předpisech k tomuto zákonu. Jedná se zejména o tyto povinnosti:

- zachytit skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (účetní případy) účetními doklady - § 6 odst. 1 ZU,
- zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (účetní zápisy) - § 6 odst. 2 ZU,
- inventarizovat majetek a závazky - § 6 odst. 3 ZU,

---

<sup>11</sup> §9 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- dodržovat stálost metod při uspořádání a označování položek účetní závěrky, jejich obsahové vymezení a způsoby ocenění - § 7 odst. 4 ZU,
- účtovat o aktivech a pasivech a o nákladech a výnosech a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování - § 7 odst. 6 ZU,
- vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů – § 8 odst. 1 ZU.

### **3. 1. 2 Vyhláška č. 504/2002 Sb.**

Tato vyhláška stanovuje:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.

### **Hlavní a hospodářská činnost**

Vyhláška 504/2002 Sb. ukládá účetním jednotkám členění nákladů a výnosů pro potřeby účetního výkaznictví. Podle §6 a §28 vyhlášky jsou účetní jednotky povinny ke dni účetní závěrky vykázat náklady, výnosy a výsledek hospodaření odděleně na hlavní a hospodářskou činnost.

**Hlavní činnost** je pro účely účetnictví vše, co je definováno ve zřizovacích listinách, statutech nebo stanovách. Je to ta činnost, pro kterou byla nezisková organizace vůbec zřízena

zvláštním právním předpisem. U těchto činností a s nimi souvisejících příjmů je nutné doložit, že výdaje vynaložené s prováděním těchto činností jsou vyšší než příjmy. V případě klasifikace těchto výdajů je nutno striktně dodržovat dikci zákona.

**Hospodářská činnost** je stanovena ve statutu, zřizovací listině nebo jiném dokumentu jako jiná než hlavní činnost, která může být činností doplňkovou, vedlejší nebo podnikatelskou. Nesmí však žádným způsobem omezit činnost hlavní. Pokud jsou náklady na hlavní a hospodářskou činnost společné musí se rozpočítat (klíčovat).

Jedná se především o tyto druhy příjmů:

- **příjmy z členských příspěvků**, vyjma těch, které jsou osvobozeny. Jedná se v podstatě o individuální dary členů NNO, kteří však za to na rozdíl od daru dostávají určitou protihodnotu. Jde např. o slevy na vzdělávací semináře, úhradu předplatného časopisu NNO apod.
- **příjmy z nájemného** – pokud má NNO k dispozici hmotný majetek (např. budovu, prostor, automobil), který momentálně nevyužívá k vlastní činnosti, může ho pronajmout. NNO by si měla dát ovšem pozor, aby nájemce nemohl provozovat např. činnost, která by poškozovala dobré jméno organizace a byla v přímém rozporu s posláním.
- **příjmy z reklam** (výjimky stanoví § 19 ZDP); může se jednat kupříkladu o využití nehmotného majetku, který NNO zařadí do nějaké reklamy, a výměnou za poplatek tak propůjčují své jméno nějaké podnikatelské organizaci. Ta spoléhá, že např. produkt, na kterém je nápis, že koruna z každého prodeje jde na dobročinné účely, půjde mnohem více na odbyt než konkurenční produkt bez nápisu. Tento postup může být i lukrativní, zároveň však v sobě skrývá poměrně velké nebezpečí ztráty dobré pověsti, pokud podnikatelský partner není dostatečně prověřen a smlouva s ním není sepsána pečlivě.

### **Povinnost analytického účtování o nákladech a o výnosech**

Ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky o účetnictví ukládá povinnost analytického členění nákladů a výnosů na náklady a výnosy hlavní činnosti a na náklady a výnosy hospodářské činnosti. Ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce) se uvádí odděleně výsledek hospodaření před zdaněním za hlavní činnost a za hospodářskou činnost. Stejně tak i výsledek hospodaření po



zdanění. Nutnost odděleného sledování vyplývá i z ustanovení § 18 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., které, předepisuje poplatníkům, kteří nejsou založeni a zřízení za účelem podnikání, povinnost vést v účetnictví odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny.

**Analytické členění účtů musí zabezpečit možnost řádné transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů.** Tuto povinnost ukládají ustanovení bodu. 2.4. písm. f) a g) Českého účetního standardu č. 401 – Účty a zásady účtování na účtech.

Nezisková organizace otevírá analytické účty potřebné pro členění nákladů a výnosů, musí vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které:

- jsou předmětem daně,
- nejsou předmětem daně (§ 18 odst. 4 zákona o daních z příjmů),
- jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené (§ 19 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Toto třídění je pro daňové přiznání nezbytné. Řešení pomocí analytických účtů je ale dosti komplikované na metodiku, kterou si pak musí vytvořit každá organizace podle svých podmínek s nevýhodou značného množství analytických účtů. Nemá-li nezisková organizace třídění zavedeno v účetnictví, je třeba na konci roku podrobným rozbořem rozlišit příjmy a výdaje a přiložit jako přílohu k daňovému přiznání.

V praxi se velmi často neziskové organizace setkávají s náklady, které souvisejí jak s příjmy, které jsou předmětem daně, tak i s příjmy, které předmětem daně nejsou.. Avšak nikde není stanoveno, jakým způsobem a jak podrobně má nezisková organizace dělit výnosy a náklady podle jednotlivých druhů činností, aby naplnila podmínku v ustanovení o odděleném vedení účetnictví. Neziskové organizace si tedy musí stanovit vlastní pravidla pro klíčování svých nákladů mezi jednotlivé druhy činnosti. Není stanoven žádný závazný postup, jak při klíčování postupovat, tedy jak správně přiřazovat náklady k příslušným činnostem. Proto by vnitřní směrnice každé neziskové organizace měly určovat pravidlo, dle kterého se rozliší celkové náklady na jednotlivé druhy příjmů z pohledu zdaňování.

Při klíčování nákladů lze použít tři druhy metodik přístupů– věcný, hodnotový a kombinaci těchto dvou přístupů. Pokud si nezisková organizace chce ověřit správnost rozdělení jejich nákladů, může využít závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nezle přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům.

### **3. 1. 3 České účetní standardy**

Problematika nákladů a výnosů a jejich analytického členění je předmětem zejména ČÚS č. 401 a ČÚS č. 412.

#### **ČÚS č. 401 – Účty a zásady účtování na účtech**

Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

Účtový rozvrh sestavují účetní jednotky na podkladě směrné účtové osnovy. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou sestavit účtový rozvrh pouze v členění na účtové skupiny pokud zvláštní právní předpis nevyžaduje podrobnější členění. V případě, že tyto účetní jednotky uvedou v účtovém rozvrhu analytické účty, potom již neúčtují na příslušné účtové skupině. Při sestavování účtového rozvrhu musí zohlednit takové skutečnosti jako je např. provozování hospodářské činnosti, protože podle ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky, kde je uvedena povinnost uvádět ve výkazu zisku a ztráty konečné zůstatky účtů rozdělené na hlavní a hospodářskou činnost. Ostatní účetní jednotky musí v účtovém rozvrhu uvést i syntetické účty (§ 31 odst. 3 vyhlášky).

V rámci syntetických účtů mohou účetní jednotky vytvářet analytické účty. Při vytváření analytických účtů mohou zohlednit:

- členění nákladů a výnosů na činnosti, z nichž příjmy (výnosy) jsou předmětem daně z příjmů a v rámci tohoto členění na činnosti, z nichž příjmy jsou od daně osvobozeny,
- členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření za zdaňované činnosti před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy, pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní apod.

## ČÚS č. 412 – Náklady a výnosy

Pojednává o nákladech podle § 26 vyhlášky a výnosech podle § 27 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Pro nákladové položky je vyčleněna třída 5 a výnosy se zachycují ve třídě 6. Standard definuje obsahovou náplň jednotlivých účtů směrné účtové osnovy v obou třídách příkladným způsobem.

Analytická evidence poskytuje podklady pro zjištění základů daně z příjmů, odděleně se účtují náklady a výnosy vynaložené na výkon hlavní činnosti a činnosti hospodářské, protože účetní jednotka zjišťuje výsledek hospodaření za obě kategorie činností, a to před zdaněním a po zdanění. Mimo to může statutární orgán nebo zřizovatel vyžadovat různé členění nákladů a výnosů i pro účely řízení.

Na účtu 691 – Provozní dotace se zachycují veškeré dotace na provoz účetní jednotky, odděleně od různých poskytovatelů, aby byla zajištěna přehlednost účetnictví při vypořádání dotací. Sledují se zde také přijaté dotace ze zahraničí. Nárok na dotaci se účtuje současně s čerpáním dotace. Nevyčerpaná část dotace náleží zpět poskytovateli a snižuje účet 691.

### 3. 1. 4 Vyhláška 507/2002 Sb.

Vyhláška se vztahuje na účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a), b) a d) zákona o účetnictví, které mohou podle § 9 odst. 2 a 3 zákona o účetnictví účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví.

Vyhláška stanovuje obsahové vymezení účetních knih v soustavě jednoduchého účetnictví k zajištění sestavení přehledů podle § 15 odst. 5 zákona pro účetní jednotky uvedené v § 2.

V režimu jednoduchého účetnictví používá účetní jednotka peněžní deník, knihy pohledávek a závazku, pomocné knihy o ostatních složkách majetku.<sup>12</sup>

Poslední novela zákona o účetnictví stanoví v **§38a**, že **jednoduché účetnictví může být použito pouze v případě, že v předcházejícím roku celkové příjmy účetní jednotky nedosáhly hodnoty 3 000 000,- Kč**. Do této hodnoty patří **všechny příjmy**, to znamená jak z hlavní, tak z hospodářské činnosti.

---

<sup>12</sup> Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou, a honební společenstva mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč; přitom se na ně vztahují ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003.<sup>13</sup>

Účetní jednotky, které již účtují v soustavě podvojného účetnictví a nepřesahují příjem 3 000 000,- Kč, mohou přejít na soustavu jednoduchého účetnictví, ale až po ukončení příslušného účetního období. V případě, že bude založena nová účetní jednotka, doporučuje se zvážit zda její příjmy **nedosáhnou hranice 3 000 000,- Kč**. Pokud není zcela jisté, že takový stav nenastane, pak se doporučuje vést účetnictví podvojně.

Standardem pro vedení účetnictví neziskové organizace je podvojně účetnictví. Pouze ve výjimečných případech u neziskových organizací s velmi malým obratem je přípustné vedení jednoduchého účetnictví.

**Tabulka č. 3. 1 Rozdíly mezi jednoduchým účetnictvím a účetnictvím ve zjednodušeném rozsahu**

Jednoduché účetnictví	Zjednodušený rozsah účetnictví
účtuje o příjmech a výdajích	účtuje o výnosech a nákladech
sloupce v peněžním deníku (bez účtů)	účty dle účtové osnovy
časové rozlišení jen výjimečně	časové rozlišení povinné
přehled o majetku a závazcích	rozvaha
přehled o příjmech a výdajích	výkaz zisků a ztrát
příjmy a výdaje účtuje dle skutečnosti, kdy jsme přijali nebo vydali	účtuje o výnosech a nákladech bez ohledu na okamžik úhrady
majetek eviduje na inventárních kartách	účtuje o majetku
eviduje závazky a pohledávky	účtuje o závazcích a pohledávkách

<sup>13</sup> § 38 a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

### 3. 2 Hlavní a hospodářská činnost

Zákony, podle kterých jednotlivé typy neziskových organizací vznikají, upravují i obsah jejich činností. Přesto přetrvává nepřesné určení mezi činnosti charakterizovanými jako hlavní, doplňkové, vedlejší a hospodářské v příslušných zákonech. Účetní předpisy, konkrétně vyhlášky, vyplnily tuto legislativní mezeru v definici hlavní činnosti. **Alespoň pro účely účetnictví je hlavní činností vše, co je definováno ve zřizovacích listinách, statutech nebo stanovách.** A veškeré další činnosti, kromě činnosti hlavní, řadí mezi činnost hospodářskou. Při stanovení hlavní činnosti se musí vycházet ze zakládacího dokumentu neziskové organizace, a posuzování tak záleží především na kvalitě zpracování této normy, která určuje vznik a fungování daného typu neziskové organizace.

Existují činnosti, které můžeme považovat za hraniční, kdy zvažujeme, zda je tato činnost organizace poslání nebo činnost podnikatelská. Má-li však nezisková organizace např. 70 % svých činností předmětem daně z příjmů, můžeme polemizovat zda se ještě jedná o neziskovou organizaci?<sup>14</sup>

Řešením do jisté míry by byla **povinnost zveřejňování výročních zpráv** pro všechny typy organizací, tím by mohlo dojít ke větší kontrolovatelnosti a objektivnímu posouzení podnikatelských činností. Výroční zpráva slouží k informování zakladatelů, veřejnosti i sponzorů. Svědčí o činnosti neziskové organizace a jejím hospodaření, může sloužit i k propagaci, proto se její vyhotovení doporučuje. Ve výroční zprávě by měly být odděleně popsány činnosti, které daná organizace vykonává – hlavní činnost vyplývající z poslání organizace, ekonomické aktivity neboli tzv. příležitostné výdělečné činnosti, a činnost podnikatelská u které by mělo být uvedeno jakým způsobem byl užít zisk z této činnosti, zda-li byl použit k naplňování účelu organizace.

Povinnost vydávat výroční zprávy např. pro občanská sdružení není stanovena zákonem. Je však možné, aby povinnost prokázat, jak byl zisk z podnikání jako vedlejší činnosti občanského sdružení použit k naplnění účelu občanského sdružení, byla stanovena smluvně jako podmínka pro poskytování podpory občanskému sdružení jak ze soukromých, tak z veřejných zdrojů.

---

<sup>14</sup> RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.

## **4. Daňové podmínky působení neziskových organizací**

### **4. 1 Daň z příjmů právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

#### **4. 1. 1 Předmět daně z příjmů právnických osob**

Předmět daně z příjmů právnických osob je formulován obecně – předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.<sup>15</sup> Zákon pak některé z takových příjmů ze zdanění vyjímá, osvobozuje, nebo umožňuje využít zvýhodněného daňového režimu.

Příjmy, které poplatníkovi vznikají, dělí ZDP na:<sup>16</sup>

A. Příjmy, které nejsou předmětem daně, a to:

1. jde o obecné vyjmutí ze zdanění (platí pro všechny poplatníky daně z příjmu bez výhrad), nebo
2. jde o speciální příjmy nezdaňované daní z příjmů, které platí pro vybrané formy neziskových subjektů

B. Příjmy, které jsou předmětem daně a dělí se na:

1. příjmy od daně osvobozené,
2. příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně,
3. příjmy zahrnované do základu daně z příjmů.

---

<sup>15</sup> § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>16</sup> STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 309 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

Zákon o daních z příjmů pro poplatníky, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání stanovuje v §18 odst. 3 ZDP, že jejich předmětem daně jsou vždy **příjmy z reklam, z členských příspěvků** (s výjimkou uvedenou v §18 odst. 4 písm. d)) a **příjmy z nájemného**. V případě příjmů z reklam je nutné nezaměňovat příjem z reklamy a z darování (dar může být při splnění zákonných podmínek od daně darovací u neziskového subjektu osvobozen).

#### 4. 1. 2 Vyjmutí z předmětu daně z příjmů právnických osob

Vyjmuty z předmětu daně z příjmů právnických osob jsou proto **příjmy získané zdaněním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva** – tyto příjmy jsou předmětem daně dědické nebo darovací – s výjimkou příjmů plynoucích ze zděděné nebo darované nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva.<sup>17</sup>

Z předmětu daně z příjmů právnických osob jsou u daňových neziskových subjektů vyjmuty **příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání** za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle zákona o daních z příjmů v souvislosti s uskutečňováním těchto činností jsou vyšší, než náklady na provádění těchto činností. Jde o podmínku neziskovosti, která musí být splněna proto, aby zdanitelné příjmy těchto subjektů byly z předmětu daně z příjmů právnických osob vyjmuty, tedy nezdaňovány.<sup>18</sup> **Podmínka neziskovosti** je splněna tehdy, jestliže výdaje daňově uznatelné jakožto výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou vyšší, než příslušné zdanitelné příjmy. Pokud související zdanitelné příjmy přesahují zákonem vymezené daňové výdaje,<sup>19</sup> tvoří tyto příjmy základ daně poplatníka, který vůči těmto zdanitelným příjmům může uplatnit daňové výdaje. Proto, aby příjmy z činnosti daňově neziskového poplatníka mohly být vyjmuty z předmětu daně z příjmů právnických osob, musí být taková činnost uvedena ve stanovách, statutu či zakladatelské listině této právnické osoby.<sup>20</sup> Splnění podmínky neziskovosti znázorňuje tabulka č. 4. 1. Zákon dále stanovuje pro daňové neziskové subjekty v tomto případě ještě jednu omezující podmínku – splnění podmínky neziskovosti se posuzuje za **celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností**, avšak podle hospodářského výsledku

---

<sup>17</sup> § 18 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>18</sup> §18 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>19</sup> Podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>20</sup> PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2010. 162 s. ISBN 978-80-7400-190-1.

jednotlivých činností. Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.<sup>21</sup>

**Tabulka č. 4. 1 Posouzení zdanitelných příjmů**

Činnost	Příjmy x výdaje	Rozdíl	Příjem
Hlavní činnost 1	příjmy > výdaje	zisk	zdanitelný příjem - předmět daně
Hlavní činnost 2	příjmy < výdaje	ztráta	vyjmutý ze základu daně

Vyjmuty z předmětu daně z příjmů právnických osob jsou **příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor z veřejných rozpočtů**.<sup>22</sup> Vyjmuty tak jsou příjmy z dotací a příspěvků na provoz a obdobných příspěvků z veřejných rozpočtů, které se vždy poskytují podle zvláštních předpisů, na konkrétní činnost, akci jsou zúčtovatelné.

Dále zákon z předmětu daně z příjmů právnických osob, které nebyla založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, vyjímá **příjmy plynoucí z úroků z vkladů na běžném účtu**.<sup>23</sup>

#### **4. 1. 3 Osvobození od daně z příjmů právnických osob**

Od daně z příjmů právnických osob jsou osvobozeny **členské příspěvky** podle stanov statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími.<sup>24</sup> Za členské příspěvky, při splnění podmínky jejich identifikace v statutu, nemusí být považovány pouze platby rovnoměrné v čase a lineární svou výší; statut může definovat jako členské příspěvky např. vstupní členský vklad v jiné výši než pravidelný členský příspěvek, může vymezit tzv. mimořádný členský příspěvek, různí členové mohou

<sup>21</sup> § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>22</sup> § 18 odst. 4 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>23</sup> § 18 odst. 4 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>24</sup> § 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.



platit různou výši členských příspěvků, kupř. při stanovení výše procentem ze zdanitelných aj. příjmů člena. V každém případě musejí být podmínky v uvedených dokumentech zřetelně stanoveny.

Dále jsou osvobozeny výnosy **kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů registrovaných církví a náboženských společností.**<sup>25</sup>

Významné je u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání ve smyslu zákona o daních z příjmů, osvobození **příjmů plynoucích jim jako odvod části výtěžku z loterií a jiných podobných her povolených** podle zvláštního právního předpisu, zákona o loteriích a jiných podobných hrách.<sup>26</sup> Povolení se vydá, jestliže provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy, nenarušuje veřejný pořádek, je zaručeno jejich řádné provozování včetně technického vybavení a bude-li na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní nebo jinak veřejně prospěšný účel použito části výtěžku ve výši, která odpovídá danému procentu části výtěžku, tj. z rozdílu, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jim provozovaných her, které podléhají vyúčtování v účetním období převyšuje výhry vyplácené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru.<sup>27</sup>

**Rozsáhlé osvobození** od daně z příjmů právnických osob **přisuzuje zákon nadacím.** Osvobození se týká příjmů z pronájmů nemovitostí a uměleckých děl, příjmů z práv a úrokových příjmů a výnosů z cenných papírů za podmínky, že předměty pronájmu, práva a peněžní prostředky či cenné papíry jsou součástí nadačního jmění, tedy součástí majetku nadace, zapsány v nadačním rejstříku.<sup>28</sup> Dále jsou osvobozeny příjmy z prodeje těchto cenných papírů. Od daně z příjmů právnických osob jsou osvobozeny u nadací příjmy plynoucí z úroků z peněžních prostředků, které jsou součástí nadačního jmění za podmínky, že jsou uloženy na zvláštním účtu u banky nebo pobočky zahraniční banky působící na území České republiky a číslo tohoto účtu je zapsáno v nadačním rejstříku, a veškeré výnosy z cenných papírů, které jsou součástí nadačního jmění a které jsou smlouvou o správě cenných papírů podle zákona o cenných papírech spravovány k tomu oprávněnou osobou, a za podmínky, že údaje o této smlouvě jsou zapsány v nadačním rejstříku. Zákon o daních z příjmů odkazuje na zákon o cenných papírech – uvedená ustanovení se týkají hlavních

---

<sup>25</sup> § 19 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>26</sup> § 19 odst. 1 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>27</sup> § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>28</sup> § 19 odst. 1 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

investičních služeb, v daném případě provádění pokynů týkajících se investičních instrumentů na cizí účet, a doplňkových služeb, tedy úschovy a správy jednoho nebo několika investičních instrumentů a poradenské činnosti týkající se investování do investičních instrumentů.<sup>29</sup> Osvobozeny jsou též příjmy plynoucí z autorských a patentových práv, která jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsána v nadačním rejstříku.

Osvobození se nevztahuje na příjmy, které byly nadací použity v rozporu se zákonem o nadacích a nadačních fondech. Nadace nebo nadační fond nesmí vlastním jménem podnikat s výjimkou pronájmu nemovitosti, pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí. Nadace nebo nadační fond nesmí použít svého majetku k nabytí majetkové účasti na jiných osobách; nadace mohou úplatně nabývat majetkové účasti na akciových společnostech v rozsahu stanoveném zákonem a být zakladatelem obecně prospěšné společnosti.

#### 4. 1. 4 Položky snižující základ daně z příjmů právnických osob

V případě, že poplatník, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání ve smyslu vymezení zákonem o daních z příjmů, vytvoří základ daně, může tento základ daně **snížit až o 30 %, maximálně o 1 000 000 Kč a maximálně do základu daně**, použije-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činností, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.<sup>30</sup> Princip této možnosti snížení základu daně vysvětluje tabulka č. 4. 2.

Možnost snížit daňový základ se týká všech daňových neziskových subjektů. Podmínkou je, že takto ušetřené prostředky, tedy částku, kterou díky uvedenému snížení základu daně nemusely z titulu snížení základu daně odvést na dani z příjmů právnických osob, použijí na výdaje související s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Časový limit pro užití takto ušetřených prostředků jsou **tři po sobě jdoucí zdaňovací období** po zdaňovacím období, ve kterém ke snížení základu daně,

---

<sup>29</sup> § 8 odst. 2 písm. b) a § 8 odst. 3 písm. a) a f) zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona č. 362/2000 Sb.

<sup>30</sup> § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

a tím ušetření prostředků uvedeným způsobem došlo. Z titulu snížení základu daně nelze tvořit daňovou ztrátu.

Pokud prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP, nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků. Je třeba tyto prostředky zdanit, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly užity v souladu s danou podmínkou, výsledek hospodaření se musí zvýšit o tuto částku.<sup>31</sup>

Výjimku stanovuje § 20 odst. 7 ZDP poplatníkům zřízeným k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání, ti musí použít prostředky získané 30 % snížením pouze v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby a u společenství vlastníků jednotek pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu, u poplatníků provozujících zdravotnické zařízení pouze tehdy, použijí-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotní péče. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

**Tabulka č. 4. 3 Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 (v Kč)**

Sloupec	1	2	3	4	5	6
<b>Základ daně (ZD)</b>	<b>50 000</b>	<b>150 000</b>	<b>500 000</b>	<b>1 000 000</b>	<b>2 000 000</b>	<b>5 000 000</b>
<b>30 % odpočet ze ZD</b>	15 000	45 000	150 000	300 000	600 000	1 500 000
<b>Možné snížení ZD</b>	<b>50 000</b>	<b>150 000</b>	<b>300 000</b>	<b>300 000</b>	<b>600 000</b>	<b>1 000 000</b>
<b>Upravený ZD</b>	0	0	200 000	700 000	1 400 000	4 000 000
<b>Daňová úspora</b> (sazba daně 19 %) <sup>32</sup>	<b>9 500</b>	<b>28 500</b>	<b>57 000</b>	<b>57 000</b>	<b>114 000</b>	<b>190 000</b>

<sup>31</sup> § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>32</sup> Sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2011 činí 19 %

### **Možné snížení základu daně**

Ve sloupci 1 nedosahuje 30 % snížení základu daně částky 300 000 Kč, maximálně však lze odečíst částku do základu daně, v tomto případě 50 000 Kč.

Ve sloupci 2 nedosahuje 30 % snížení základu daně částky 300 000 Kč, maximálně však lze odečíst částku do základu daně, v tomto případě 150 000 Kč.

Ve sloupci 3 nedosahuje 30 % snížení základu daně částky 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč.

Ve sloupci 4 dosahuje 30 % snížení základu daně částky 300 000, lze tak odečíst částku 300 000 Kč.

Ve sloupci 5 dosahuje 30 % snížení základu daně částky 600 000, lze tak odečíst částku 600 000 Kč

Ve sloupci 6 dosahuje 30 % snížení základu daně částky 1 500 000 Kč, maximálně však lze odečíst částku 1 000 000 Kč.

**Daňová úspora** je součinem hodnoty úspory a daňové sazby, např. při snížení základu daně o 1 mil Kč je daňová úspora 190 000 Kč (při daňové sazbě 19 % z jednoho milionu); daňová úspora se rovná ušetřená daň z hodnot odečtu, o který byl základ daně snížen. Při snížení základu daně o 300 000 Kč je daňová úspora 57 000 Kč  $((300\,000\text{ Kč} \times 19) : 100)$ .

Zákon o daních z příjmů dále v § 20 odst. 7 stanovuje rozdíly ve stanovení 30 % snížení u veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce mohou základ daně zjištěný podle odstavce 1 snížený podle § 34 dále snížit **až o 30 %, maximálně však o 3 000 000 Kč**, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30 % snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.<sup>33</sup> Výpočet snížení základu daně v případě veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce zobrazuje tabulka č. 4. 3.

---

<sup>33</sup> §20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

**Tabulka č. 4. 3 Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 u veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí (v Kč)**

<b>Základ daně snížený o § 34</b>	<b>1 000 000</b>	<b>3 000 000</b>	<b>5 000 0000</b>	<b>12 000 0000</b>
<b>30 % odpočet ze ZD</b>	300 000	900 000	1 500 000	3 600 000
<b>Možné snížení ZD</b>	<b>1 000 000</b>	<b>1 000 000</b>	<b>1 500 000</b>	<b>3 000 000</b>
<b>Upravený ZD</b>	0	2 000 000	3 500 000	9 000 000
<b>Daňová úspora</b> (sazba daně 19 %) <sup>34</sup>	<b>190 000</b>	<b>190 000</b>	<b>285 000</b>	<b>570 000</b>

#### **4. 1. 5 Závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů)**

Závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům stanovuje § 24 a.<sup>35</sup>

Poplatníkovi, kterému vzniknou výdaje (náklady) související se zdanitelnými příjmy a příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda za příslušné zdaňovací období způsob jeho rozdělení jím vynaložených výdajů (náklad) odpovídá § 23 odst. 5 a § 24 odst. 3.

V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů), poplatník uvede:

- a) název, právní formu a sídlo
- b) výši celkově vynaložených výdajů (nákladů) a výši celkově dosažených příjmů (výnosů), v případě poplatníků uvedených v § 18 odst. 3 i výši příjmů (výnosů) dosažených v jednotlivých druzích činností v rámci činnosti vyplývajících z jejich poslání,

<sup>34</sup> Sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2011 činí 19 %

<sup>35</sup> § 24 a odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- c) výši jednotlivých dotací, příspěvků a podpor poskytnutých z veřejných zdrojů s uvedením jejich účelu a poskytovatele,
- d) výši a stručný popis jednotlivých vynaložených výdajů (nákladů) souvisejících jednak se zdanitelnými příjmy a jednak s příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, a výši těchto jednotlivých druhů příjmů, které mají být předmětem posouzení,
- e) údaje o majetku používaném na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a u majetku, ke kterému má vlastnické právo, i rozsah jeho využívání v souvislosti s těmi to příjmy,
- f) zdůvodnění navrhovaného způsobu rozdělení výdajů (nákladů) souvisejících s jednotlivými druhy příjmů,
- g) zdaňovací období, kterého se má rozhodnutí o závazném posouzení rozdělení výdajů (nákladů) týkat,
- h) návrh výroku o rozhodnutí o závazném posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů).

### **Obecný návrh rozdělení výdajů (nákladů)**

Zákon neuvádí žádný obecný postup, dle kterého by neziskové organizace klíčovaly své náklady. Tato problematika je zcela v kompetenci neziskové organizace. Záleží jen na ní, jak své náklady (výdaje) rozdělí a zda její návrh obstojí před správcem daně. Toto rozlišení nákladů je jednou z nejsložitějších prací při získávání podkladů pro daňové přiznání. Záleží tedy na pečlivosti vedení účetnictví a použití příslušných analytických účtů, nebo na způsobu členění, které si každá účetní jednotka stanoví. Problémem může být i prokázat oprávněnost daňově uznatelných nákladů před správcem daně. Výhodnější bývá raději některé náklady vůbec nepovažovat za uznatelné z daňového hlediska. Evidence a výpočty by znamenaly přílišné zatížení a výsledek by možná nebyl pro správce daně dostatečně průkazný.

Správného rozdělení nákladů lze docílit několika způsoby:

- princip rozlišitelných nákladů ve stejném poměru, v jakém byly dosaženy zdanitelné a nezdanitelné příjmy na jednotlivé činnosti (těmito příjmy rozumíme veškeré výnosy, tj. včetně dotací, členských příspěvků a dalších výnosů),

- přiřazování režijních nákladů podle zjištěného poměru skutečných nákladů na jednotlivé činnosti a stejným poměrem rozdělit i režijní náklady,
- u mzdových nákladů podle sledování odpracované doby pro konkrétní činnosti, stanovení poměru mezi jednotlivými činnostmi za určité období,
- stanovení dle vnitřní směrnice organizace.

### **Příklad:**

Nestátní nezisková organizace měla ve zdaňovacím období celkové příjmy ve výši 365 000 Kč a celkové výdaje ve výši 125 000 Kč. Organizace má ve stanovách vymezeny dva druhy hlavní činnosti – činnost A, činnost B. Dále realizuje doplňkovou činnost. Členské příspěvky vymezené stanovami jsou osvobozeny dle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

#### **Příjmy:**

hlavní činnost A	55 000 Kč
hlavní činnost B	105 000 Kč
dotace	100 000 Kč
členské příspěvky	25 000 Kč
dary na veřejně prospěšnou činnost	10 000 Kč
reklama	20 000 Kč
doplňková činnost	50 000 Kč
<b>Příjmy celkem</b>	<b>365 000 Kč</b>

#### **Výdaje:**

realizace poslání A	30 000 Kč
realizace poslání B	125 000 Kč
mzdy zaměstnanců	30 000 Kč
realizace reklamy	10 000 Kč
doplňková činnost	35 000 Kč
režijní výdaje	20 000 Kč
<b>Výdaje celkem</b>	<b>250 000 Kč</b>

Příjmy			
Předmětem daně		Nejsou předmětem daně	
hlavní činnost A	55 000	hlavní činnost B	105 000
reklama	20 000	dotace	100 000
		členské příspěvky	25 000
doplňková činnost	50 000	dary	10 000
<b>Celkem</b>	<b>125 000</b>	<b>Celkem</b>	<b>240 000</b>

Výdaje					
Nejsou předmětem daně		Předmětem daně		Nerozlišené	
realizace poslání B	125 000	realizace poslání A	30 000	režijní výdaje	20 000
		reklama	10 000		
		doplňková činnost	35 000	mzdy	30 000
<b>Celkem</b>	<b>125 000</b>	<b>Celkem</b>	<b>75 000</b>	<b>Celkem</b>	<b>50 000</b>

Nerozlišené výdaje můžeme daňově uznat jen v poměrné části. To znamená, ve stejném poměru jako je podíl zdanitelných příjmů na celkových příjmech.

Zdanitelné příjmy činí 125 000 Kč, nezdanitelné 240 000 Kč, celkové příjmy 365 000 Kč. Poměr zdanitelných příjmů na celkových příjmech ( $125\,000/365\,000$ ) činí 0,34. Tímto koeficientem vynásobíme nerozlišené výdaje ( $50\,000 \cdot 0,34$ ) = 17 000 Kč. Tato částka se rovná části nerozlišených výdajů, která je daňově uznatelná.

#### Výpočet daně z příjmů:

Hlavní činnost A	25 000
Reklama	10 000
Doplňková činnost	15 000
Daňově uznatelné nerozlišené náklady	- 17 000



<b>Základ daně</b>	<b>33 000</b>
30 % ze základu daně	9 900
Možné snížení základu daně	33 000
Upravený základ daně	0
Výsledná daň	0
<b>Daňová úspora</b>	<b>6 270</b>

Výsledná daň neziskové organizace je nulová, díky uplatnění 30 % snížení základu daně. Organizaci vznikla daňová úspora ve výši 6 270 Kč ( $33\,000 \cdot 0,19$ ).

Díky tomu, že neziskové organizace případně dosažený zisk nerozdělují mezi své zakladatele, členy správních orgánů nebo zaměstnance, je jim obvykle při zdaňování příjmů určen zvláštní režim. Možná daňová zvýhodnění připadající jednotlivým nestátním neziskovým organizacím shrnuje Příloha č. 1. Ale můžeme říci, že tato zvýhodnění jsou na druhé straně spojeny s mnohem náročnější prací a řadou překážek. Takže nestátní neziskové organizace jsou oproti podnikatelským subjektům znevýhodněny. Zatímco podnikatelské subjekty sledují své příjmy celkem a výdaje v celkové sumě, neziskové organizace musí evidovat tyto položky podle různých kritérií. Samy si přitom musí zvolit postup, kterým toho dosáhnou, a tento postup musí uhájit před svým správcem daně.

Současná právní úprava zdaňování je nevyhovující. Jedním z nevyhovujících principů je už vůbec **vymezení tzv. „poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání“**. Toto vymezení je založeno na faktu, že daná právnická osoba má některou z právních forem neziskových organizací. A dále se již nekontroluje, jak se daná organizace chová, a zcela automaticky náleží jí daňová úleva spočívající v možnosti snížit si daňový základ až o 30 % maximálně však o 1 mil. Kč. Neziskové organizace jsou proto často zakládány ze spekulativních důvodů, za účelem legálních daňových úniků, což značně snižuje reputaci neziskového sektoru. Problematická je i skutečnost, že stejné daňové výhody náleží volně upraveným sdružením členů (občanská sdružení), ale také striktně definovaným sdružením majetku (nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti). Dalším nevyhovujícím principem je **stanovení předmětu daně: nezisková organizace musí – v případě že výnosy převyší náklady – zdaňovat i příjmy z těch činností, pro které byla**

**založena.** To však popírá základní účel neziskových organizací (nejsou založeny za účelem podnikání). Aby nezisková organizace mohla prokázat, že výnosy z konkrétní činnosti nepřevyšují náklady, musí své účetnictví vést odděleně za jednotlivé druhy činnosti. Znevýhodnění spočívá především v tom, že nezisková organizace si nemůže kompenzovat zisk a ztrátu z jednotlivých druhů činností ani v daném, ani v následujícím daňovém období.

Centrum pro výzkum neziskového sektoru vydalo návrh úpravy zdaňování příjmů neziskových organizací. V tomto návrhu jsou odlišeny čtyři kategorie neziskových organizací. Do první kategorie spadají všechny daňové subjekty, zůstává obecná zásada, že dotace, dary a členské příspěvky nejsou předmětem daně z příjmů. Druhou kategorií tvoří neziskové organizace, které splňují kritérium zákazu rozdělování zisku a jejichž podnikatelská činnost zároveň nepřesahuje určité procento obrátu. Nepodnikatelská činnost neziskových organizací nepodléhá předmětu daně. Pokud mají neziskové organizace vnitřní kontrolní orgány, vydávají výroční zprávy a jejich podnikatelská činnost je ve větší míře omezena, pak patří do třetí kategorie a mohou si snížit základ daně z příjmů a daňově mohou být zvýhodněni i jejich dárci. A konečně čtvrtá kategorie obsahuje subjekty, které vůbec nemohou podnikat a které si kromě vnitřní kontroly v podobě ustanovení kontrolních orgánů a vnější kontroly ve formě vydávání výročních zpráv ještě nechávají vypracovat nezávislý audit hospodaření. Těmto subjektům jsou pak umožněny nejvyšší možné výhody.<sup>36</sup> Návrh rozdělení neziskových organizací do čtyř kategorií shrnuje Příloha č. 2.

## **4. 2 Majetkové daně**

### **4. 2. 1 Daň dědická a darovací**

Tyto daně upravuje zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

**Předmětem daně dědické** je nabytí majetku děděním; majetkem jsou věci nemovité, byty a nebytové prostory, pro něž zákon užívá legislativní zkratku nemovitosti a dále věci

---

<sup>36</sup> Centrum pro výzkum neziskového sektoru. *Návrh úpravy zdaňování neziskových organizací*. [cit. 2011-04-28]. Dostupné z WWW: [http://www.e-cvns.cz/soubory/1Navrh\\_dane\\_z\\_prijmu.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/1Navrh_dane_z_prijmu.pdf)

movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty, pro které zákon používá legislativní zkratku movitý majetek.<sup>37</sup>

V případě zdědění nemovitosti nacházející se na území České republiky, se daň dědická vybírá bez ohledu na státní občanství nebo pobyt zůstavitele, pokud se zděděná nemovitost nachází v cizině, daň dědická se nevybírá.<sup>38</sup>

**Poplatníkem daně dědické** je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, za zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.<sup>39</sup>

**Předmětem daně darovací** je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním. Majetkem pro účely této daně jsou nemovitosti a movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch.<sup>40</sup> Zákon se nevztahuje pouze na darování, nýbrž na všechny případy, kdy došlo k nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, pokud k němu docházelo zcela nebo zčásti bezúplatně. Zákon stanoví, že k bezúplatnému nabytí majetku musí dojít na základě právního úkonu, je třeba vždy zkoumat, zda konkrétním právním úkonem došlo mezi účastníky smlouvy k majetkovému transferu.<sup>41</sup>

Zákon některá bezúplatná nabytí majetku z předmětu daně darovací vyjímá; z hlediska sledovaného tématu přichází v úvahu **vyjmutí z předmětu daně dotací, příspěvků a podpor ze státního rozpočtu, z rozpočtu územních samosprávných celků, státních fondů nebo jiných peněžních fondů státu nebo územních samosprávných celků, stejně jako z veřejných rozpočtů a jiných obdobných fondů cizího státu**, ovšem s výjimkou peněžních fondů, které jsou spravovány podnikatelskými subjekty.<sup>42</sup> Vyjmutí z předmětu daně je tak vázáno na typ dárce; jsou jím fondy apod. hospodařící s veřejnými prostředky. Veškerá bezúplatná nabytí majetku z tuzemských nebo zahraničních veřejných rozpočtů – ať se nazývají jakkoli (dotace, příspěvky, podpory) – jsou vyjmuta z předmětu daně darovací, s výjimkou peněžních fondů, které spravují podnikatelské subjekty (jimiž mohou být např.

---

<sup>37</sup> § 3 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>38</sup> § 3 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>39</sup> § 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>40</sup> § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>41</sup> PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2010. 162 s. ISBN 978-80-7400-190-1.

<sup>42</sup> § 6 odst. 4 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

sociální fondy). Zákon tak zabraňuje, aby se prostředky poskytnuté z veřejného rozpočtu, byť jen zčásti, vracely formou darovací daně do rozpočtu státního formou darovací daně.

Obdobně je z předmětu daně darovací vyjmuto bezúplatné nabytí majetku formou nabytí prostředků poskytnutých z rozpočtu Evropské unie nebo z Národního fondu.<sup>43</sup>

**Poplatníkem daně darovací** je nabyvatel daru – je tomu tak v případě, že obdarovaný je tuzemská osoba, ať je dárce osoba tuzemská či zahraniční. Při bezúplatném poskytnutí majetku tuzemskou fyzickou nebo právnickou osobou (osobou, která má trvalý pobyt nebo sídlo v tuzemsku, na území ČR) zahraniční osobě (osobě, která nemá trvalý pobyt nebo sídlo v tuzemsku, na území ČR), je poplatníkem dárce (tento případ bude ze sledovaného hlediska řídký, předpokládáme, že neziskové subjekty jsou především obdarovanými osobami). Jestliže dárce není poplatníkem daně darovací, je jejím ručitelem.<sup>44</sup>

### Osvobození od daně dědické a darovací

Od daně dědické a darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku právnickou osobou se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, založenou nebo zřízenou k zabezpečování **činnosti v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany**, je-li bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti.<sup>45</sup>

Osvobozeno je také bezúplatné nabytí majetku státem **registrovanou církví, náboženskou společností nebo obecně prospěšnou společností**, má-li uvedená právnická osoba sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu a dědictvím nabytý majetek je určen na její činnost vykonávanou v souladu se zákonem upravujícím činnost církví a náboženských společností nebo obecně prospěšných společností nebo v souladu s obdobnou úpravou činnosti církví, náboženských společností nebo obecně prospěšných společností podle práva jiného evropského státu.<sup>46</sup> Zákon o obecně prospěšných společnostech dokonce obsahuje vymezení daňových režimů pro rozličné daně. Kupříkladu jestliže OPS neposkytuje

---

<sup>43</sup> § 6 odst. 4 písm. f) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>44</sup> § 5 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>45</sup> § 20 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>46</sup> § 20 odst. 4 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek a její hospodářský výsledek (zisk) není použit ve prospěch zakladatelů, členů jejich orgánů nebo zaměstnanců a na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla OPS založena,<sup>47</sup> nebo provozuje tzv. doplňkovou činnost na úkor kvality, rozsahu a dostupnosti obecně prospěšných služeb, účastní se na podnikání jiných osob,<sup>48</sup> či nevypracuje nebo nezveřejní výroční zprávu o své činnosti a svém hospodaření,<sup>49</sup> pozbývá pro rok, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovena zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a pro následující zdaňovací období po roce, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovena zákonem o dani z nemovitostí.<sup>50</sup>

Bezúplatné nabytí majetku **politickou stranou nebo politickým hnutím** se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, je-li majetek bezúplatně nabyt v souladu se zákonem upravujícím činnost politických stran a politických hnutí nebo v souladu s obdobnou úpravou činností politických stran a politických hnutí podle práva jiného evropského státu.<sup>51</sup> Personální osvobození od daně dědické platí i pro strany a hnutí se sídlem jiného evropského státu (členského státu EU, Norska a Islandu). Podle zákona o sdružování v politických stranách a politických hnutích může být jedním z příjmů strany a hnutí i dědictví nebo dar.<sup>52</sup>

Bezúplatné nabytí majetku **nadací nebo nadačním fondem** se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, je-li bezúplatně nabytý majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem upravujícím činnost nadací a nadačních fondů nebo v souladu s obdobnou úpravou nadací a nadačních fondů podle práva jiného evropského státu, jakož i bezúplatné poskytnutí majetku touto

---

<sup>47</sup> § 2 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>48</sup> § 17 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>49</sup> § 20 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>50</sup> § 22 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>51</sup> § 20 odst. 4 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>52</sup> § 17 odst. 4 písm. d) zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

nadací nebo nadačním fondem v souladu s účelem, pro který byly zřízeny, a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu.<sup>53</sup>

**Osvobození od daně se uplatňuje v daňovém přiznání.**<sup>54</sup> Poplatník je povinen podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne, v němž uplynul příslušný kalendářní rok; přiznání k dani zahrnuje veškerý v tomto roce nabytý či poskytnutý majetek. Je-li dědictvím nabytý majetek použit nebo poskytnut na jiné účely než na účely uvedené, nárok na osvobození zanikne.

Od daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku na **humanitární nebo charitativní účely, bezúplatné nabytí majetku v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zvláštního právního předpisu a bezúplatné nabytí majetku z veřejných sbírek**, nejsou-li tato bezúplatná nabytí majetku od daně darovací osvobozena podle předchozích odstavců.<sup>55</sup>

#### 4. 2. 2 Daň z nemovitosti

Je přímá majetková daň, u níž se daňová povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku; tvoří ji daň z pozemků a daň ze staveb. Jde o daň vyměřovanou upravenou zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

##### Daň z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitosti podle katastrálního zákona.

Vyjmutí z předmětu této daně se neziskových subjektů týká pouze v případě, kdy jsou z předmětu daně vyjmuty pozemky zastavěné stavbami, a to v rozsahu půdorysu stavby.<sup>56</sup>

Poplatníkem daně z pozemku je především vlastník pozemku. Poplatníkem je též právnická osoba s právem trvalého užívání pozemku,<sup>57</sup> popř. právnická osoba, u které se

---

<sup>53</sup> § 20 odst. 4 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>54</sup> § 21 odst. 1 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>55</sup> § 20 odst. 14 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>56</sup> § 2 odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>57</sup> Zákon odkazuje na § 876 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zákona o majetku České republiky. Poplatníkem může být i nájemce, např. v případě pozemků, jež jsou evidovány v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem. Zákon určuje solidární daňovou povinnost v případě, že poplatníků je více, v takovém případě všichni poplatníci platí daň společně a nerozdílně.<sup>58</sup>

### **Osvobození od daně z pozemků**

Od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky, které tvoří jeden funkční celek se stavbou nebo částí stavby sloužící k vykonávání náboženských obřadů státem registrovaných církví a náboženských společností, a se stavbou či její částí, která slouží k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností.<sup>59</sup> Podmínkou pro osvobození je nepodnikání na těchto pozemcích a jejich nepronajímání.<sup>60</sup>

Osvobození se týká i pozemků tvořících jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví sdružení občanů (tedy i odborových organizací) a obecně prospěšných společností. Tyto pozemky jsou osvobozeny od daně z pozemků, pokud nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo nejsou pronajímány.<sup>61</sup>

Podle § 4 odst. 1 písm. f) jsou osvobozeny pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící školám a školským zařízením, nadacím.

Poplatník uplatní nárok na osvobození od daně z pozemků v daňovém přiznání.<sup>62</sup>

### **Daň ze staveb**

Předmětem daně ze staveb jsou na území České republiky<sup>63</sup>

- stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu;
- stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané;

---

<sup>58</sup> § 3 odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>59</sup> § 4 odst. 1 písm. e) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>60</sup> § 4 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>61</sup> § 4 odst. 1 písm. f), odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>62</sup> § 4 odst. 4 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>63</sup> § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

- stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudační rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle dříve vydaných právních předpisů dokončené;
- byty a samostatné nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.

Poplatníkem daně ze staveb podobně jako v případě daně z pozemků, je především vlastník stavby, bytu či samostatného nebytového prostoru.

### Osvobození od daně ze staveb

Od daně ze staveb jsou osvobozeny stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností registrovaných státem, sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.<sup>64</sup>

Stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.<sup>65</sup>

Dále stavby sloužící školám a školským zařízením, nadacím, občanským sdružením zdravotně postižených občanů za podmínky nepodnikání.<sup>66</sup>

### 4. 2. 3 Daň silniční

Daň silniční upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v ČR; zákonnými skutečností pro zdanění silniční daní je používání takových vozidel k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti, nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo – u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu – k činnostem, ze kterých plynou příjmy, jež jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. **Parametrem určujícím, že silniční vozidlo neziskového**

<sup>64</sup> § 9 odst. 1 písm. e) a odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>65</sup> § 9 odst. 1 písm. f) a odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>66</sup> § 9 odst. 1 písm. k) a odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.



**subjektu je předmětem daně silniční je to, že tento subjekt má příjmy, jež jsou předmětem daně z příjmů.**

Motorová vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR jsou vždy předmětem daně silniční bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání či nikoli.<sup>67</sup>

Občanské sdružení má ve svých stanovách uvedeno, že pro své členy i pro další zájemce pořádá odborné kurzy za úplatu. Pořádání kurzů je ziskové. Příjmy proto jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Zaměstnanci občanského sdružení, pro zabezpečování uvedených kurzů používají motorové silniční vozidlo, jež je v majetku občanského sdružení. Uvedené vozidlo je předmětem daně silniční, protože je používáno k činnosti, ze které plynou příjmy, jež jsou předmětem daně z příjmů uvedeného občanského sdružení. V případě, že by kurzy byly pořádány na neziskovém základě, tedy příjmy z nich by byly nižší než výdaje na jejich pořádání. Příjmy plynoucí z pořádání takových kurzů by nebyly předmětem daně z příjmů.

Sportovní občanské sdružení vyplácí cestovní náhrady svým členům – náhrady na cesty po závodech, které se konají v různých místech ČR. Silniční daň se neplatí, protože členové sdružení nejsou jejími zaměstnanci, na straně občanského sdružení nejde o daňově účinný výdaj, na straně fyzických osob, členů sdružení jsou uvedené „náhrady“ od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>68</sup> Podle § 4 odst. 1 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## 5. Závěr

Nestátní neziskové organizace jsou součástí každé moderní společnosti, a tím pádem je problematika těchto subjektů velice složitá. Řadíme zde velkou spoustu organizací, s širokým spektrem jejich zaměření a poslání. Cílem práce bylo shrnout problematiku nestátních neziskových organizací, analyzovat možnosti podnikání, určit specifika účetnictví spočívající v oddělování nákladů a výnosů dle jednotlivých činností a shrnutí problematiky zdaňování neziskových subjektů.

Domnívám se, že současná právní úprava pro nestátní neziskové organizace je nevyhovující, z důvodů, že jednotlivé druhy organizací jsou upravovány svými zvláštními předpisy a neexistuje jednotná právní norma. Snahy o vytvoření jednotné právní normy trvají už řadu let a stále neexistuje, a s největší pravděpodobností tento problém nevyřeší ani připravovaný nový občanský zákoník. Jednotná právní norma by byla velkým přínosem pro neziskové organizace, jelikož současná úprava je dosti nepřehledná a tyto subjekty jsou zatíženy rozsáhlou administrativní činností.

Dle mého názoru je správné, že zákon zakazuje podnikání vlastním jménem určitým typům organizací nebo stanovuje určité omezení pro vykonávání doplňkové nebo vedlejší činnosti nebo vymezuje činnosti, ve kterých smí tyto subjekty uskutečňovat podnikatelskou činnost. Avšak nikde není stanoven poměr v jakém tyto podnikatelské činnosti mohou být vykonávány, a nedochází ke kontrole jak je s prostředky získanými podnikatelskou činností dále nakládáno. Může docházet k situacím, kdy u daného subjektu převažuje činnost hospodářská nad činností hlavní, v tomto případě můžeme říci, že se jedná o zcela podnikatelský subjekt, který vytvořil neziskovou organizaci pouze jako zástěrku své výdělečné činnosti. Touto nevyjasněností zákonů může docházet k vytváření nestátních neziskových organizací ze spekulativních důvodů, za účelem legálních daňových úniků.

Právě zřizovací a zakladatelské listiny obsahují důležité informace o vymezení cílů, hlavního poslání, případně dalších hospodářských činností neziskových organizací. Tyto informace jsou nezbytné i pro správné rozlišení nákladů a výnosů dle jednotlivých činností a jsou základním klíčem pro jejich následné zdanění.

V praxi mají poplatníci, kteří nebyli založeni a zřízení za účelem podnikání, mnohem náročnější práci. Zatímco podnikatelské subjekty sledují své příjmy celkem a výdaje v celkové sumě, neziskové organizace musí evidovat tyto položky podle různých kritérií. A samy si přitom musí sestavit metodiku, která bude v souladu se všemi platnými předpisy, a

tento postup musí obhájit před svým správcem daně. Což je značnou komplikací pro vedení účetnictví těchto subjektů. Jedním ze způsobů klíčování nerozlišených nákladů je náklady rozdělit ve stejném poměru, v jakém byly dosaženy zdanitelné a nezdanitelné příjmy na jednotlivé činnosti. Nerozlišené výdaje můžeme daňově uznat jen v poměrné části. To znamená, ve stejném poměru jako je podíl zdanitelných příjmů na celkových příjmech. Účetní jednotky v souvislosti s členěním nákladů mohou požádat správce daně o závazné posouzení, zda-li jejich navrhovaná metodika určování nákladů je správná, tato možnost je výhodná zejména pro nově zakládané nestátní neziskové organizace.

Zároveň může nastat i situace, že i když nezisková organizace se přes složitou účetní a daňovou problematiku vypořádá, provede veškeré analýzy, rozborů, klíčování daňových příjmů (výnosů) a výdajů (nákladů), nakonec dojde k závěru, že nemá zákonnou povinnost podat daňové přiznání, neboť nemá příjmy, které by ze zákona byly zdanitelné. Určitým řešením by bylo odstranění administrativně náročného klíčování hlavního poslání na jednotlivé druhy činností, kdy vznikají příjmy zdanitelné a nezdanitelné, případně osvobozené. Ponechat hlavní poslání jako jedinou hlavní činnost organizace, a příjmy z této činnosti by nepodléhaly zdanění. V rámci podnikatelských činností by neziskové organizace měly nadále příjmy zdaňovat obecnou sazbou daně z příjmů právnických osob s možností uplatnění 30% odpočtu ze základu daně na krytí nákladů hlavního poslání.

## Seznam použité literatury

BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace*. 1. vyd. Praha: OECONOMICA 2009. 304 s. ISBN 978-80-245-1650-9.

ČVANČAROVÁ, Z. *Podniková ekonomika A*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2008. 309 s. ISBN 978-80-248-1412-6.

KOČÍ, P.; KABELOVÁ, K.; AUJEZDSKÝ, J.; LERCHOVÁ, S.; NÁHLOVSKÁ, J. *Nevýdělečné organizace 2010*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 316 s. ISBN 978-80-7357-532-8.

PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. 1. vyd. Praha: C. H. BECK, 2010. 162 s. ISBN 978-80-7400-190-1.

REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. Praha: EKOPRESS, 2010. s. ISBN 978-80-86929-54-5.

RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.

STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 309 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

URBANCOVÁ, A.; KRYŠKOVÁ, Š. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: VŠB-TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

## Seznam právních norem

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů č. 401-414.

Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

## **Internetové zdroje**

Centrum pro výzkum neziskového sektoru. *Návrh úpravy zdaňování neziskových organizací.*

[cit. 2011-04-28]. Dostupné z WWW:

[http://www.e-cvns.cz/soubory/1Navrh\\_dane\\_z\\_prijmu.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/1Navrh_dane_z_prijmu.pdf)

Neziskovky.cz. fakta-legislativa a účetnictví. *Změna právní úpravy obecně prospěšných společností od 1. 1. 2011.* Dostupné z WWW:

[http://www.neziskovky.cz/clanek/1583/511\\_559/fakta\\_legislativa-a-ucetnictvi/zmena-pravni-upravy-obecne-prospesnych-spolecnosti-od-1-1-2011/](http://www.neziskovky.cz/clanek/1583/511_559/fakta_legislativa-a-ucetnictvi/zmena-pravni-upravy-obecne-prospesnych-spolecnosti-od-1-1-2011/)

ŠKRABELOVÁ, S. *Definice neziskového sektoru (Sborník příspěvků z internetové diskuse CVNS)*. 1. vyd. Brno: CVNS, 2005, 52 s. ISBN 80-239-4057-0. [cit.2011-04-28]. Dostupné z WWW: [http://www.e-cvns.cz/soubory/Definice\\_neziskoveho\\_sektoru.pdf](http://www.e-cvns.cz/soubory/Definice_neziskoveho_sektoru.pdf)

## Seznam zkratek

CNS	Círky a náboženské společnosti
ČÚS	České účetní standardy
NNO	Nestátní neziskové organizace
OPS	Obecně prospěšná společnost
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZNNF	Zákon o nadacích a nadačních fondech
ZOPS	Zákon o obecně prospěšných společnostech
ZSO	Zákon o sdružování občanů
ZSPS	Zákon o sdružování v politických stranách
ZU	Zákon o účetnictví

## Seznam tabulek

Tabulka č. 2. 1	Možnosti podnikání nestátních neziskových organizací
Tabulka č. 3. 1	Rozdíly mezi jednoduchým účetnictvím a účetnictvím ve zjednodušeném rozsahu
Tabulka č. 4. 1	Posouzení zdanitelných příjmů
Tabulka č. 4. 2	Snížení základu daně dle § 20 odst. 7
Tabulka č. 4. 3	Snížení základu daně dle § 20 odst. 7 u veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí

## Seznam schémat

Schéma č. 2. 1	Členění národního hospodářství
----------------	--------------------------------

## **Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB- TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnou licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2011

.....  
Petra Veličková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Lubenská 749

739 11 Frýdlant nad Ostravicí



## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 Daňová zvýhodnění u nestátních neziskových organizací

Příloha č. 2 Návrh kategorizace zdaňování příjmů neziskových organizací